



**WYDZIAŁ PRAWA
i ADMINISTRACJI**
Uniwersytet Łódzki

Iwona Biernat-Baran

Gwarancje procesowe uczestników procedur podatkowych w państwie prawa

Rozprawa doktorska przygotowana
w Katedrze Prawa Podatkowego
pod kierunkiem
dr hab. Adama Mariańskiego, prof. UŁa

Łódź 2023

Spis treści

Wykaz skrótów	5
Wstęp	7
Rozdział I. Wprowadzenie do problematyki	14
1. Rola Konstytucji RP w systemie prawa	14
2. Standardy konstytucyjne a gwarancje procesowe strony	20
3. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w wyznaczaniu standardów konstytucyjnych	36
4. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	42
5. Dotychczasowe badania nad tytułową problematyką	48
Rozdział II. Konstytucyjne i unijne ramy procedur podatkowych	55
1. Wprowadzenie	55
2. Zasady podatkowe a zasady prawa podatkowego	62
3. Zasada demokratycznego państwa prawnego	67
4. Zasada władztwa daninowego	77
5. Zasada proporcjonalności	82
6. Zasada praworządności	85
7. Zasada równości	88
8. Prawo do ochrony życia prywatnego	91
9. Nienaruszalność mieszkania	100
10. Ochrona własności	103
11. Gwarancja swobody działalności gospodarczej	105
12. Wnioski	108
Rozdział III. Rodzaje procedur w prawie podatkowym	110
1. Wprowadzenie	110
2. Czynności sprawdzające	115
3. Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa	122
4. Postępowanie podatkowe	128
5. Uprawnienia organów podatkowych w procedurach kontrolnych	130

6. Pełnomocnik kontrolowanego	141
7. Prawa i obowiązki podatnika w procedurach podatkowych	151
8. Wnioski	167
Rozdział IV. Naruszenia praw uczestników procedur podatkowych	171
1. Wprowadzenie	171
2. Kontrola jako procedura podatkowa	171
2.1. Zawiadomienie o przeprowadzeniu kontroli	175
2.2. Wszczęcie kontroli	182
2.3. Zakończenie kontroli	188
3. Postępowanie dowodowe w procedurach podatkowych	197
3.1. Pojęcie dowodu w procedurach podatkowych	200
3.2. Oświadczenia, zeznania, wyjaśnienia jako instytucje procedur podatkowych	205
3.3. Dowód z dokumentów	212
3.4. Dowód z przesłuchania	217
3.5. Dowód z zeznań świadków	219
4. Wnioski	224
Rozdział V. Nowoczesne metody przetwarzania informacji a ochrona praw podatnika	229
1. Wprowadzenie	229
2. Jednolite pliki kontrolne (JPK) jako narzędzie e-kontroli	231
3. System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR)	233
4. Raportowanie schematów podatkowych (MDR)	242
5. Wnioski	257
Zakończenie	261
Wykaz źródeł	272
Wykaz orzeczeń	286
Wykaz aktów prawnych	292
Inne źródła	294

Wykaz skrótów

Akty prawne

Dz.U.	Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej
Dz.U. UE	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
EKPC	Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r., nr 61, poz. 284 ze zm.)
k.c.	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.)
KAS	Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tj. Dz. U. 2023, poz. 615)
KPP	Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
OP	Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651, ze zm.)
PP	Ustawa z dnia 6.03.2022 r. Prawo przedsiębiorców (tj. Dz.U.2023.221)
TFUE	Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 26 października 2012 r. (Dz. Urz. UE z 2012 r., C 326, s. 47 – 390)
TUE	Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13) TWE Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 321 E z 2006 r.)
u.p.t.u.	Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tj. Dz. U. z 2022 r., poz. 931 ze zm.)
p.p.s.a.	Ustawa z dnia prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. 2023, poz. 259, poz.803 ze zm.)
Prawo bankowe	Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (tj.Dz.U. z 2023 r. poz. 180 ze zm.)

Inne

KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
KPPod	Kwartalnik Prawa Podatkowego
MDR	Informacja o schemacie podatkowym (ang. Mandatory Disclosure Rules)
M. Pod.	Monitor Podatkowy
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK – A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego Seria A
PiP	Państwo i Prawo
PPod	Przegląd Podatkowy
Pr. i Pod.	Prawo i Podatki
RP	Rzeczpospolita Polska
TK	Trybunał Konstytucyjny Rzeczypospolitej Polskiej
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZNUJ	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego

Wstęp

Wzrost roli i znaczenia prawnego współczesnych konstytucji – w porównaniu z ich funkcją polityczną charakterystyczną dla pierwszych konstytucji europejskich potwierdza tezę o prymacie konstytucji w systemie źródeł prawa nie tylko z powodu jej mocy prawnej, ale także z tego względu, że konstytucja przesądza o formie jak i treści systemu źródeł prawa¹. Konstytucja ustanawia nie tylko system źródeł prawa od strony formalnej, lecz także – poprzez zawarty w nich system wartości konstytucyjnych – treść systemu prawa. Owo związanie treści systemu źródeł prawa przez konstytucję jest stosunkowo łatwe do zrealizowania tam, gdzie odsyła ona jasno do regulacji ustawowej (tzn. nakazuje ustawodawcy uregulować jakąś sferę życia społecznego w myśl rozwiązań konstytucyjnych). Trudniej jest wtedy, gdy ustawodawca ma kierować się ogólnymi dyrektywami i zasadami konstytucyjnymi formułującymi ideały ustrojowe, cele państwa, zasadę podziału władzy czy zasadę demokratycznego państwa prawnego².

Obowiązująca Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej³ otwiera nowy rozdział w historii polskiego konstytucjonalizmu. Dzieje się tak przede wszystkim przez wgląd na treść art. 8 tej ustawy. We wspomnianym przepisie wyartykułowano rolę Konstytucji RP jako najwyższego prawa Rzeczypospolitej Polskiej, jej normatywny charakter, a także obowiązek jej bezpośredniego stosowania wszędzie tam, gdzie możliwości takiego bezpośredniego stosowania nie są przez samą Konstytucję wyłączone. Oznacza to, że unormowania konstytucyjne - zarówno odnoszące się do wartości (chroniąc je), jak i ustanawiające zasady, oraz definiujące instytucje – mają normatywne, a nie postulatywne, kierunkowe znaczenie. Normy konstytucyjne są więc elementem systemu źródeł prawa i zajmują w nim nadrzędną pozycję.

Z racji tego, że Konstytucja RP jest najwyższym prawem RP, jej unormowania mają charakter pierwotny i samoistny, co oczywiście nie oznacza automatycznie, że wszelkie regulacje ustawowe mają mieć charakter pochodny czy wykonawczy. Wynika z tego jednak, że użyte w niej zwroty językowe określające instytucje, zasady ustrojowe czy prawa, wolności i obowiązki obywatelskie mają swoje autonomiczne znaczenie. W

¹J.Trzciński, *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, w: *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, nr 5-6 (32) 2010, s. 448.

²Ibidem.

³Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz. U. z Nr 78, poz. 483 ze zm.).

konsekwencji winny być one interpretowane w kontekście treści Konstytucji RP - nie zaś poprzez przywołanie definicji ustawowych. Odwrotny zabieg oznaczałby bowiem tłumaczenie Konstytucji przez ustawy – a przecież to ustawy winny być tłumaczone w drodze wykładni zgodnej z normami konstytucyjnymi⁴.

W polskim systemie prawnym konstytucyjne rozwiązania prawne mają szczególne znaczenie ustrojowe. Proces legislacji nie jest pozbawiony wad, jest także determinowany świadomymi i celowymi działaniami, wynikającymi z kalkulacji politycznych i uwzględniających partykularny interes poszczególnych partii politycznych. Bywa i tak, że ustawodawstwo podatkowe - którego treść i zakres układu polityk - kształtuje system podatkowy wbrew oczywistym standardom konstytucyjnym. Te standardy wynikają nie tylko z art. 84 i 217 Konstytucji RP, ale także i z tych, których treść została ujęta w art. 20, 21, 22, 32, 47, 50 i 64 Konstytucji RP. Artykuły te wykładane łącznie wskazują, że podatek musi być dostosowany do zdolności jego poniesienia przez podatnika, a zatem nie może niszczyć źródła opodatkowania⁵.

Przekroczenie przez ustawodawcę ustrojowych standardów dotyczących opodatkowania sprawia, że pojawia się zjawisko bezprawia legislacyjnego, a dotyczy ono zarówno władzy ustawodawczej, jak i wykonawczej, wiążąc się ze sprzecznością zachowań w zakresie ustawodawstwa podatkowego. Uzmysławia, że podatek może zawierać w sobie siłę niszczenia.

Gwarancje konstytucyjnej ochrony wolności i praw ekonomicznych podatnika są szczególnie istotne i zasadne w prawie podatkowym⁶. Podatki ingerują w prawa i wolności człowieka oraz w wynik działalności gospodarczej i zarobkowej podatnika. I tu pojawia się pytanie: czy każde wkroczenie prawodawcy w prawa podmiotowe podatnika może być traktowane jako naruszenie tych wolności i praw, czy też to wkroczenie musi posiadać szczególny i wyjątkowy charakter, by uznać je za naruszenie granic opodatkowania⁷.

⁴T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa, Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* (w:) P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 17.

⁵L. Etel, M. Tyniewicz, *Finanse publiczne i prawo finansowe realia i perspektywy zmian*, Temida 2, Białystok 2012, s. 424.

⁶A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 79.

⁷ L. Etel, M. Tyniewicz, op.cit. s. 426.

W doktrynie prawa podatkowego możemy zaobserwować dwa stanowiska odnośnie relacji między własnością a podatkiem. Według pierwszego podatek jest zewnętrznym ograniczeniem prawa własności. Podatek jest obciążeniem (daniną publiczną, ciężarem) nakładanym na ukształtowane wcześniej prawo własności. W tej optyce podatek pomniejsza majątek podatnika, uszczupla posiadane przez niego uprzednio prawa. Według drugiego podatek jest wewnętrzną granicą prawa własności, współkształtując to prawo.

Nie ma wątpliwości, że prawo podatkowe należy do sfery prawa publicznego⁸, gdzie dominuje interes społeczny⁹. Podział na prawo prywatne i publiczne jest istotny¹⁰. W prawie prywatnym uruchomienie mechanizmu ochrony prawnej następuje z inicjatywy podmiotu zainteresowanego, a w prawie publicznym inicjatorem tym jest państwo¹¹. Prawo podatkowe preferuje interes ogółu, ale powinno to skutkować zwiększoną ochroną podatnika.

Prawo podatkowe jest najbardziej zbliżone do prawa administracyjnego, o czym przesądza nie tylko jego geneza, ale również podobna metoda regulacji¹². Stosunek zobowiązaniowy w prawie administracyjnym charakteryzuje się nierównorzędnnością¹³, a tym samym podległością jednego podmiotu wobec drugiego, co wynika z władztwa administracyjnego państwa¹⁴. Skutkiem takiej regulacji jest wkroczenie państwa w życie społeczne¹⁵. Stosunek administracyjny charakteryzuje się zatem następującymi cechami¹⁶:

- a) ma charakter władczy,
- b) powstaje na wyraźnej podstawie prawnej,
- c) ma charakter obowiązkowy,
- d) rozstrzygnię sporów między jednostką a organem administracji następuje przez ten organ w drodze procedury administracyjnej¹⁷.

⁸ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 17.

⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, op.cit., s. 20.

¹⁰ J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992.

¹¹ A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 49.

¹² M. Ofiarska, *Związki prawa finansowego i nauki prawa finansowego z innymi gałęziami prawa i dyscyplinami finansowymi* (w:) A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999*, s. 372.

¹³ E. Ochendowski, Część ogólna, Wyd. "Dom Organizatora" TNOiK, Toruń 1996, 19.

¹⁴ A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 30 i 31

¹⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, s. 20.

¹⁶ E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2001, s. 39.

¹⁷ J. Staroścień, *Stosunek administracyjnoprawny*, (w:) T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, T. III, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 28.

Ustawodawca winien jednak tak kształtować normy prawa podatkowego, aby nie ingerować w istniejące instytucje cywilnoprawne, a zwłaszcza cele ich utworzenia¹⁸. Oznacza to, że normy te winny mieć w jak najmniejszym stopniu charakter norm ingerencyjnych¹⁹.

Powyższe względy powodują, że uzasadniona wydaje się konieczność stworzenia opracowania dotyczącego podatkowych pojęć konstytucyjnych, które respektuje specyficzne reguły wykładni ustawy zasadniczej²⁰.

Zasadniczym celem niniejszej pracy jest ocena gwarancji procesowych strony postępowania w państwie prawa. Realizacji tego zadania służyć będzie poszukiwanie odpowiedzi na pytania badawcze. Głównym celem pracy będzie próba odpowiedzi na pytanie jakie prawa i obowiązki stron postępowania podatkowego określają ich wzajemne relacje.

Kolejnym celem jest dokonanie oceny praktyki stosowania prawa, a zwłaszcza zakresu podejmowania rozstrzygnięć przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, w tym Trybunał Konstytucyjny, Trybunał Sprawiedliwości UE. Wiele sporów między podatnikami a organami podatkowymi dotyczy nienależytego przestrzegania przez organy podatkowe uprawnień przysługujących stronie postępowania.

Zasadniczym celem jest również ocena funkcjonowania poszczególnych zasad konstytucyjnych w kontekście ochrony praw podatników. W tym celu należy ustalić czy naruszenie gwarancji oznacza uchybienie podstawowym zasadom prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego.

Poszukując odpowiedzi autorka zamierza wykazać, że przepisy prawa podatkowego są ściśle determinowane zasadami konstytucyjnymi²¹, a praktyka ich stosowania narusza nie tylko standardy konstytucyjne wykształcone przez dorobek doktryny, orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, ale również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE.

¹⁸R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PPod, 2003, Nr 10 s. 14.

¹⁹A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, (w:) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Tom I, s. 178 i n.

²⁰N. Gajl, *Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego*, (w:) *Głosa* 1996, nr 9, s. 2.

²¹Por. P. Tuleja, *Wybrane zagadnienia konstytucjonalizacji zasad prawa. Zasady prawa w konstytucji*, (w:) ZNUJ *Prace z nauk politycznych* 1991, z. 39, s. 113 i n., oraz R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 19-25.

Przepisy Konstytucji RP nie są przepisami prawa podatkowego, ale wpływają one na prawidłowe standardy tworzenia prawa podatkowego²² - tym samym można więc uznać je za zasady dotyczące również prawa podatkowego²³. Inaczej mówiąc powstaje konieczność podjęcia szerszych badań w zakresie analizy zakresu naruszeń oraz takiego stanu rzeczy.

Praca składa się z pięciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym scharakteryzowano krótko pozycję Konstytucji RP w systemie źródeł prawa, zdefiniowano pojęcia standardu konstytucyjnego oraz aktywności Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do prawa podatkowego. W rozdziale tym wskazano na związek polskiego prawa podatkowego z przepisami prawa unijnego.

Rozdział drugi traktuje o konstytucyjnych ramach poszczególnych procedur podatkowych. Rozdział ten ma na celu wskazanie, że pierwszą płaszczyzną uprawnień organów podatkowych i ich ewentualnych naruszeń są źródła prawne, a w szczególności Konstytucja RP. Konstytucja RP jest bowiem źródłem zasad ogólnych, takich jak zasada demokratycznego państwa prawnego, władztwa daninowego, zasada praworządności, zasada równości, prawo do ochrony życia prywatnego, nienaruszalność mieszkania, prawo własności czy gwarancja swobody działalności gospodarczej. Zasady te ze względu na swoją doniosłość zostały we wspomnianym rozdziale szczegółowo omówione.

W rozdziale trzecim przeanalizowano poszczególne rodzaje procedur podatkowych. Omówione zostały czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa oraz postępowanie podatkowe. Wskazano jakie prawa i obowiązki ma podatnik w poszczególnych procedurach podatkowych, a także jaka jest w tym zakresie rola pełnomocnika.

W rozdziale czwartym przeanalizowano naruszenia praw strony postępowania. W rozdziale tym opisane zostały przesłanki prowadzenia kontroli podatkowej i celno-skarbowej na podstawie obowiązujących przepisów prawa, instytucja zawiadomienia o kontroli podatkowej czy zakończenia kontroli. W pozostałej części rozdziału omówiono postępowanie

²²B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Dom Organizatora, Toruń 2001, s. 36.

²³B. Brzeziński, *Koncepcja prawa podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, (w:) KPP 2005, nr 1, s. 21.

dowodowe w procedurach podatkowych oraz środki dowodowe takie jak oświadczenia, zeznania, wyjaśnienia, dowody z dokumentów.

Rozdział piąty dotyczy nowoczesnych metod przetwarzania informacji w aspekcie ochrony praw podatnika. W rozdziale tym poddano analizie nowoczesne narzędzia stosowane przez organy podatkowe, których celem jest e-kontrola podatników. E-kontrola jest działaniem organów podatkowych mającym na celu wykorzystanie w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego zaawansowanych narzędzi informatycznych do badania danych pochodzących z systemu finansowo-księgowego podatnika.

Precyzyjne zdeterminowanie znaczenia pojęć konstytucyjnych jest warunkiem prawidłowego stosowania ustawy zasadniczej. W szczególności istnienie spójnej, logicznej siatki pojęciowej okazuje się niezwykle ważne w odniesieniu do konstytucyjnych rozwiązań daninowych. W 1997 r. dokonano bowiem konstytucjonalizacji wielu zasad dotyczących podatków i innych danin publicznych, które to zasady w większości mają charakter gwarancyjny dla jednostki. Ich jednolite stosowanie, przy utrwalonym zakresie znaczeniowym, prowadzi do wzmocnienia poczucia bezpieczeństwa prawnego – wartości istotnej z punktu widzenia art. 2 Konstytucji²⁴. W procesie nakładania przez państwo podatków szczególnego znaczenia nabiera przestrzeganie zasad konstytucyjnych, w tym m.in. zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zasady praworządności (art. 8 Konstytucji RP), zasady równości (art. 32 Konstytucji RP), prawa do Sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) oraz nienaruszalności mieszkania (art. 50 Konstytucji RP). W zakończeniu pracy podsumowano przeprowadzone badania podjęte rozważania oraz zaprezentowano wnioski wynikające z przeprowadzonych analiz.

Problem badawczy niniejszej pracy dotyczy regulacji przepisów dotyczących gwarancji procesowych strony w świetle zasad Konstytucji, dorobku doktryny, orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Przyjęta przez autorkę metoda badań empirycznych polega na analizie tekstu prawnego odnoszącego się do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego tj. ustawy Ordynacja podatkowa, a w ograniczonym zakresie ustawy o

²⁴ Krzywoń A., op.cit., s. 47.

Krajowej Administracji Skarbowej i ustawy Prawo przedsiębiorców oraz orzecznictwa poprzez zbadanie konstytucyjnego standardu strony postępowania w oparciu o zasady konstytucyjne oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE.

Rozdział I

Wprowadzenie do problematyki

1. Rola Konstytucji RP w systemie prawa

Termin "konstytucja" wywodzi się z łacińskiego „constituere” oznaczającego ustanawianie, urządzanie, uporządkowywanie, nadawanie określonej formy. Źródłosłów terminu „constituere” wynikał z kolei z jego pierwotnego znaczenia, mającego źródło w łacińskim *constitutio*, które było synonimem urzędu, układu oraz organizacji²⁵. W kontekście etymologicznym i w odniesieniu do państwa właśnie ten źródłosłów najtrafniej oddaje genezę pojęcia „konstytucja”, w istocie powiązanego z urządzaniem państwa. Jako organizowanie społeczeństwa – *politeę*, rozumiał „konstytucję” Arystoteles²⁶.

W późniejszych wiekach znaczenie określenia konstytucji ewoluowało i sens tego terminu zaczął być ujmowany inaczej. Francuski teoretyk państwa J. Bodin określał je jako fundamentalne prawa państwa²⁷. Niekiedy mianem konstytucji określano też reguły życia zakonnego, a na ziemiach polskich w okresie demokracji szlacheckiej akty prawne uchwalane przez Sejm w imieniu króla. Należały do nich w szczególności: konstytucja „Nihil Novi” z 1505 r., czy konstytucja z 1578 r. ustanawiająca Trybunał Koronny²⁸.

Za okres upowszechnienia jurydycznego znaczenia pojęcia „konstytucja” w znaczeniu nadanym przez Bodina przyjmuje się drugą połowę XVIII wieku. Termin "konstytucja" zaczęto wówczas używać w znaczeniu aktu określającego podstawy ustrojowe państwa i w tym rozumieniu określenie to funkcjonuje dzisiaj w większości języków naszego kręgu kulturowego²⁹. Od tego czasu konstytucje określają zasady organizacji państwa i normy o szczególnej, najwyższej mocy prawnej, stanowiąc fundament systemu prawa i władzy publicznej.

Pierwsze konstytucje powstały jako element ograniczenia władzy monarszej - spisanie zasad organizacji i funkcjonowania aparatu państwowego miało uniemożliwić powrót do

²⁵ Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 36.

²⁶ Sagan S., *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, PWN, Warszawa 2001, s. 19.

²⁷ Bożyk S., Jamroz A. (red.), *Konstytucja Temida*, Białystok 1996, s. 4.

²⁸ Antoszewski A., Herbut R. (red.), *Leksykon Politologii*, Wrocław 1998, s. 170.

²⁹ Garlicki L., op.cit. s. 36.

absolutyzmu i zapewnić swoistą równowagę między władzami. Od samego początku przypisywano konstytucji nie tylko walor organizacyjny, ale także gwarancyjny. Konstytucja miała regulować ustrój władz państwowych. Wątpliwości zarysowały się natomiast co do pozostałej materii objętej konstytucją. Przede wszystkim spierano się o to, czy konstytucja ma regulować prawa i wolności obywatelskie. Wpływy koncepcji prawa naturalnego sprawiły, iż przyjmowano że prawa i obowiązki przynależą do ponadpozytywnego systemu normatywnego, a regulowanie ich w konstytucji może deprecjonować ich rangę i znaczenie. Tym kierowali się również twórcy amerykańskiej konstytucji z 1787 r., którzy w oryginalnym tekście niemal całkowicie pominęli zagadnienia praw i wolności obywatela. Kilka lat później uchwalono w Stanach Zjednoczonych Deklarację Praw stanowiącą zespół poprawek uzupełniających konstytucję i dotyczących praw i wolności jednostki. W konsekwencji stopniowo przewagę zyskiwało przekonanie, że prawa i wolności stanowią integralny element konstytucji. Ukształtował się też pogląd, że każde państwo demokratyczne powinno mieć konstytucję (zasada konstytucjonalizmu). Oznacza to jednak nie tylko konieczność istnienia konstytucji, lecz także powinność funkcjonowania mechanizmów zapewniających jej przestrzeganie i bezpośrednie stosowanie³⁰.

We współczesnym konstytucjonalizmie wyróżnia się wiele rodzajów konstytucji. Przykładowo można wskazać konstytucje pisane i niepisane, sztywne i elastyczne, jednolite i złożone. Inne kryteria klasyfikacji pozwalają rozróżnić poszczególne generacje konstytucji, jak np. konstytucję Stanów Zjednoczonych z 1787 r., oraz konstytucje powstałe po I lub II wojnie światowej.

Wiek XIX i początek wieku XX były przede wszystkim okresem kształtowania się społeczeństwa kapitalistycznego, co z punktu widzenia przemian ustrojowych oznaczało powolne formowanie się zasad liberalnej demokracji w znaczeniu respektowania praw jednostki poprzez stopniowe wprowadzanie w życie haseł i zapowiedzi zawartych w osiemnastowiecznych deklaracjach praw zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i w większości państw Europy Zachodniej. Zarazem pojawiały się jednak problemy nowe, powodujące konieczność odmiennego spojrzenia na zagadnienie praw i wolności jednostki. Zaczęła się bowiem formować koncepcja aktywnej roli państwa w procesach społecznych i gospodarczych – państwo zaczęło się troszczyć o powszechność szkolnictwa, pojawiły się

³⁰ Ibidem, s. 37.

regulacje ubezpieczeń społecznych, warunków pracy, a wreszcie – pierwsze elementy interwencjonizmu państwowego w gospodarce. Te procesy – oznaczające stopniowe przekształcanie się państwa “nocnego stróża” we współczesne państwo opiekuńcze – nie pozostawały bez wpływu na sposób rozumienia praw jednostki³¹.

Zmianie rozumienia pojęcia „państwa” towarzyszyła równolegle zmiana pojęcia „prawa”. Coraz wyraźniej zaczęto odróżniać pojęcia „wolność” i „prawo”. O wolności mówiono w sytuacji, gdy władza publiczna miała obowiązek powstrzymywania się od ingerencji w działania jednostki. Jest to więc swego rodzaju prawo negatywne. Z kolei wyróżnikiem prawa stała się ciążąca na władzy publicznej powinność podjęcia działań pozytywnych.

Wiek XX przyniósł jednak nie tylko rozwój omawianej koncepcji praw jednostki, niezmiennie bazującej na indywidualistycznym fundamencie podmiotowości praw człowieka i godności jednostki ludzkiej. Przyniósł on też nawrót do kolektywistycznej koncepcji porządku społecznego, opartej na założeniu podporządkowania jednostki potrzebom i celom społeczeństwa jako całości. Doświadczyła też tego Polska. Ujęcie praw i wolności zarówno w pierwotnym tekście konstytucji z 1952 roku³², jak i w jej treści po nowelizacji z 1976 roku³³ miało charakter typowy dla tak zwanego “konstytucjonalizmu socjalistycznego” i w sposób niewątpliwy przyjmowało prymat interesu ogólnego nad interesem jednostki. Co jednak ważniejsze - prawa i wolności, choć zapisane w konstytucji, nie były szanowane i realizowane w praktyce, a do końca lat siedemdziesiątych nie istniały mechanizmy proceduralne, pozwalające obywatelowi na dochodzenie ich realizacji³⁴.

Analiza konstytucji europejskich poczynając od pierwszych tego typu aktów prawnych, poprzez cały wiek XIX - który był wiekiem konstytucji – aż do konstytucji XX wieku pokazuje, że konstytucje, gdy chodzi o zakres ich treści, przeszły ewolucję polegającą na stałym poszerzaniu i rozwijaniu regulacji mającej bezpośredni związek z rozbudową funkcji państwa i zwiększeniu znaczenia praw jednostki. Jeśli pierwsze konstytucje normowały zaledwie ustrój naczelnych organów państwa, a więc głównie organizację

³¹Omawiam za: L. Garlicki, op.cit. s. 83.

³²Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z 22 lipca 1952 roku (Dz. U. z 1952r. Nr 33, poz. 232).

³³Ustawa z dnia 10 lutego 1976 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. z 1976 r. Nr 5, poz. 29).

³⁴Ibidem, s. 85.

państwa, i to tylko w sposób szczątkowy, to następne tego typu akty prawne odnosiły się już do regulacji wolności i praw obywatelskich, a także istotnych dla życia społecznego instytucji.

Zdaniem E. Łętowskiej ustawa zasadnicza to nie tylko manifest programowy czy polityczny. “Jej rola nie ogranicza się bowiem do określania podziału władzy w państwie między poszczególne instytucje czy organy (...). Ustawa zasadnicza również legitymizuje, czyniąc legalnym przez fakt zgodności z jej postanowieniami to, co czynią «na co dzień» rządzący. Jednocześnie jednak ustawa zasadnicza pełni w społeczeństwie funkcje integracyjne, łączące naród, który w zależności od tego, czy uzna konstytucję za odpowiadającą jego interesom i aspiracjom, będzie skłonny «uznać ją za swoją»”³⁵. Jak tłumaczy E. Łętowska wielkim wymogiem jest więc to, by treść konstytucji była ponadczasowa, postępową, natomiast społeczeństwo powinno być do niej przekonane.

Dyskusja na temat znaczenia prawnego konstytucji w systemie prawnym państwa nie ustaje w ciągu ostatnich kilkudziesięciu lat³⁶. Doświadczenie uczy, że aby konstytucja mogła odgrywać właściwą rolę, muszą być spełnione warunki tkwiące zarówno w samej konstytucji, jak i w okolicznościach umożliwiających jej stosowanie. Znaczenie ma w szczególności sytuacja polityczna w państwie, stosunek doktryny prawa do konstytucji, kultura prawna społeczeństwa, a także kultura prawna rządzących. Konstytucja, aby mogła spełniać funkcje ustawy zasadniczej w państwie, musi być stosowana, w przeciwnym wypadku staje się wyłącznie deklaracją polityczną. Można stwierdzić, że stosowanie konstytucji wobec obywatela, w szczególności przez sądy, jest najwyższym kryterium jej przydatności³⁷.

Obecnie po ponad 200 latach rozwoju nowożytnego konstytucjonalizmu i na tle blisko tysiąca uchwalonych w tym czasie na świecie konstytucji, można pokusić się o sformułowanie definicji, zgodnie z którą konstytucja jest aktem prawem pisanego o najwyższej mocy w systemie danego państwa, który określa ogólne zasady jego funkcjonowania, reguluje ustrój naczelných organów, zakres ich kompetencji oraz wzajemne relacje, jednocześnie formułując podstawowe prawa, wolności i obowiązki jednostki, będąc aktem uchwalanym i zmienianym w drodze szczególnej procedury ustawodawczej.

³⁵E. Łętowska, *Po co ludziom konstytucja*, Warszawa 1995, s. 190.

³⁶J. Trzeciński, *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, (w:) *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, wydanie jubileuszowe z okazji 30 – lecia NSA 1998-2010, nr 5-6 (32) 2010, s. 444.

³⁷Obszerniej zob. J. Trzeciński, *op.cit.*, s. 447.

Konstytucja pełni rozmaite łączące się ze sobą i przeplatające w praktyce funkcje. Nie zapominając o politycznej, ideologicznej czy symbolicznej funkcji konstytucji i podkreślając traktowanie jej jako zobiektywizowanego wyrazu systemu wartości - podstawowych dla funkcjonowania całego państwa i społeczeństwa - należy skoncentrować się dla potrzeb niniejszej pracy na jej funkcji prawnej³⁸.

Przy formułowaniu przepisów o prawach i wolnościach zawartych w konstytucji z dnia 2 kwietnia 1997 roku nawiązano w tym zakresie do tradycji zachodniej. Był to system zasad i wartości oparty na koncepcjach indywidualistycznych, a odrzucający koncepcje kolektywistyczne uznające totalny prymat interesu państwa nad interesem jednostki, charakterystyczne dla despotii wschodnich tego okresu historycznego.

Rozpatrując znaczenie konstytucji dla systemu źródeł prawa należy rozważyć dwie kwestie szczegółowe: konstytucji jako aktu prawotwórczego, źródła obowiązującego prawa, oraz miejsca konstytucji jako ustawy zasadniczej w obowiązującym systemie źródeł prawa w państwie. Implikuje to pytanie o znaczenie konstytucji dla kształtowania całego systemu prawa³⁹. Nietrudno zauważyć, że w obowiązującej w Polsce konstytucji kompleksowo uregulowano system źródeł prawa, umieszczając w niej rozdział „Źródła prawa”.

Do podstawowych elementów budowy konstytucyjnego systemu źródeł prawa w Polsce należą cztery zasady właściwe także innym konstytucjom europejskim. Pierwszą z nich jest wyraźnie wyrażona w art. 8 ust. 1 Konstytucji RP nadrzędność tego aktu prawnego w systemie źródeł prawa, znajdująca odbicie także w jej innych postanowieniach⁴⁰. Drugim pryncypium jest zasada hierarchiczności budowy systemu źródeł prawa. Została ona wyraźnie sformułowana w Konstytucji RP⁴¹ - daje się ją zrekonstruować z postanowień o wykonawczym charakterze aktów prawnych wobec ustawy, oraz z regulacji dotyczących kontroli konstytucyjności prawa⁴². U jego podstaw leży przekonanie o wewnętrznej niesprzeczności aktów w płaszczyźnie wertykalnej. Z kolei trzecia konstytucyjna zasada stanowiąca fundament budowy systemu źródeł prawa, to mocy wiążącej ratyfikowanych umów międzynarodowych. Rozwiązanie to ma znaczenie dla unifikacji standardów życia

³⁸Definicja na podstawie: L Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 40.

³⁹Ibidem, s. 41.

⁴⁰J. Trzcíński, op.cit. s. 447.

⁴¹Ibidem.

⁴²Ibidem.

społecznego w poszczególnych państwach wspólnoty międzynarodowej, a w ramach Unii Europejskiej wpływa na unifikację prawa krajowego i wspólnotowego. Jest to w szczególności widoczne w płaszczyźnie prawa podatkowego i celnego⁴³.

Określona w art. 8 ust. 2 Konstytucji RP zasada bezpośredniego stosowania, wskazująca na normatywny charakter postanowień w niej zawartych, jest ogólną regułą całego systemu prawa w Polsce i jako taka musi być zawsze brana pod uwagę w trakcie realizowania kontroli konstytucyjności prawa. Nakaz bezpośredniego stosowania Konstytucji odnosi się zarówno do sfery tworzenia prawa, jak i do przestrzeni jego stosowania. Wywołuje on jednak skutki przede wszystkim w procesie oceny i wykładni prawa w zgodzie z Konstytucją⁴⁴.

W doktrynie obserwuje się rozmaite rozumienie bezpośredniości w stosowaniu Konstytucji⁴⁵. Treść art. 8 ust. 2 Konstytucji RP, w której akcentuje się rangę tego aktu prawnego oraz jego bezpośrednie stosowanie, jest niewątpliwie rezultatem ścierania się różnych koncepcji ustawy zasadniczej. W ten sposób nastąpiło odejście od znanej zasady prymatu ustawy w systemie źródeł prawa na rzecz prymatu Konstytucji oraz podkreślenie obowiązku bezpośredniego stosowania Konstytucji. To z kolei było początkowo przekreśleniem zakazu⁴⁶ stosowania Konstytucji przez sądy, a później ich powściągliwości w takim jej wykorzystywaniu. W konsekwencji zainicjowano więc bezpośrednie odnoszenie postanowień Konstytucji także do sfery praw i wolności jednostki. To właśnie potwierdza tezę, że ujęcie w Konstytucji wymogu bezpośredniego jej stosowania musiało mieć szerszy sens. Jak się wydaje ustrojodawca chciał, aby Konstytucja częściej była stosowana na co dzień również przez sądy orzekające w zakresie praw i wolności jednostki⁴⁷.

⁴³Ibidem, s. 447-448

⁴⁴Wyrok TK z 16 września 2002 r., K 38/01, Dz. U z 2002 r. Nr 156, poz. 1306.

⁴⁵Zob. S. Rozmaryn (op. cit. s. 264-292); J. Trzcíński, op. cit., s. 65-66, Funkcja prawna..., s. 95-108); L. Garlicki (*Bezpośrednie stosowanie Konstytucji*, (w:) Konferencja naukowa: Konstytucja RP w praktyce, Warszawa 1999, s. 23-28); A. Kabat *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) K. Działocha (red.) *Bezpośrednie stosowanie Konstytucji Rzeczypospolitej*, Warszawa 2006, s. 85) czy B. Banaszak (*Prawo Konstytucyjne*, Warszawa 1999, s. 92-93); S. Wronkowska (*W sprawie bezpośredniego stosowania*, PIP 2001, nr 9, s. 5), B. Nita (*Bezpośrednie stosowanie Konstytucji a rola sądów w ochronie konstytucyjności prawa*, PIP 2002, Nr 9, s. 39), A. Mączyński (*Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez Sądy*, PIP 2000, nr 5, s. 6-8); S. Kaźmierczyk, *W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji Uwagi polemiczne w związku z artykułem S. Wronkowskiej*, PIP 2002, nr 4, s. 76-78.

⁴⁶Uchwała z dnia 12 lutego 1955 r. Izby Cywilnej Sądu Najwyższego I CO 4/55, www.prawo.legeo.pl (dostęp 09.04.2022 r.).

⁴⁷J. Trzcíński, *Bezpośrednie stosowanie zasad naczelných konstytucji przez sądy administracyjne*, (w:) Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, rok VII nr 3 (36)/2011, s.30.

2. Standardy konstytucyjne a gwarancje procesowe

Pod pojęciem "standard" rozumie się zwykle wspólnie ustalone kryterium, które umożliwia określenie powszechnych, zwykle najbardziej pożądanых cech czegoś, np. ludzkiego zachowania. Termin ten pojawił się w polszczyźnie stosunkowo późno. Źródłosłowu pojęcia „standard” należy szukać w języku starofrancuskim. W wyniku zapożyczeń termin ten przeszedł do języka angielskiego⁴⁸, oznaczając: sztandar, normę, przeciętną miarę, wzór. W polskim znaczeniu potocznym funkcjonuje tłumaczenie wprost angielskiego słowa „standard” jako norma, wzorzec. W podobny sposób termin ten ujmowany jest również w słowniku współczesnym języka polskiego, gdzie wspomniane pojęcie definiowane jest jako „przeciętny model, wzorzec, gatunek jakiegoś wyrobu odpowiadający określonym normom, wzorzec, norma, standardowy zgodny z przyjętymi normami, nie odbiegający od norm, typowy”⁴⁹.

Należy w tym miejscu wskazać również na Nową encyklopedię powszechną PWN, w której „standaryzację” utożsamia się z "normalizacją", czyli z „działalnością polegającą głównie na opracowywaniu, rozpowszechnianiu, wprowadzaniu w życie norm”⁵⁰. W internetowym słowniku języka polskiego „standardy” utożsamiane są z normami „określającymi podstawowe wymagania stawiane czemuś”⁵¹.

Zasadne wydaje się więc być stwierdzenie, że standard jest pojęciem wieloznacznym. Punktem wyjścia w rozważaniach nad jego znaczeniem jest określenie standardu jako miernika, wzorca. Nabiera sensu, gdy zostanie włączone w kontekst zadaniowo-nazwowy. W konsekwencji operuje pojęciem standardu traktowania, standardu współpracy, standardu technicznego, czy standardu prawnego.

Charakteryzując "standard" w aspekcie prawnym nie można się ograniczyć do encyklopedycznych objaśnień, które znajdują zastosowanie jedynie przy posługiwaniu się tymi pojęciami w ujęciu techniczno-administracyjnym⁵².

⁴⁸J.Galster, *Pojęcie standardu w prawie międzynarodowym publicznym*, Przegląd stosunków międzynarodowych Opole 1979 nr 2 (80), s.23.

⁴⁹B. Dunaj (red.) *Słownik współczesnego języka polskiego*, Warszawa 1996, s. 1056.

⁵⁰T. Kotarbiński (red.), *Nowa encyklopedia powszechna PWN*, Wrocław 1997, tom 4, s. 513.

⁵¹Internetowy słownik języka polskiego, <http://sjp.pwn.pl> (dostęp 12.07.2021 r.).

⁵²J.Galster, *Pojęcie standardu w prawie międzynarodowym publicznym*, (w:) Przegląd stosunków międzynarodowych Opole 1979 nr 2 (80), s. 23.

Według M. Stati termin „standard prawny” oznacza „kategorię prawną mającą zastosowanie w postępowaniu sądowym i administracyjnym przy ocenie kategorii ściśle określonych prawem, takich jak odpowiedzialność sprawcy czynu”⁵³. Interesującą analizę standardów prawnych przedstawił również australijski teoretyk prawa J. Stone. Ujmuje on standard prawny - w opozycji do reguły prawnej - jako typową kategorię niezdeterminowanej prawnie wskazówki, bądź zalecenia mającego zastosowanie w procesie stosowania prawa. Jego zdaniem standard prawny powinien mieć oparcie w aksjologii. Z aksjologicznego punktu widzenia, standard jest zespołem pewnych wartości, stąd w procesie stosowania prawa w konkretnej sprawie sąd dokonuje stopniowego przybliżenia standardu, badając jego przydatność i porównując z nim stan faktyczny. Przykładowymi standardami jakimi posługują się sądy są w przekonaniu J. Stone’a „dobra wiara”, „słuszny tytuł”, „słuszność”, „odpowiedni”, „dostateczny”, „świadomy”. Te ostatnie standardy ujęte są w formie pewnych cech atrybutywnych i mają typowo współoznaczający charakter. Terminy te pełnią rolę zbliżoną do klauzuli generalnych⁵⁴.

Rolę Konstytucji RP dla systemu prawa podatkowego należy rozpatrywać z punktu widzenia jej miejsca w systemie źródeł prawa. Stosunek państwa do obywatela wyrażony w formie podatku najpełniej ujmuje właśnie Konstytucja. W niej też należy szukać prawnych podstaw dla granic obciążenia jednostki określonymi obowiązkami względem państwa, bowiem „proces tworzenia i stosowania prawa podatkowego musi być zgodny z Konstytucją”⁵⁵.

Pierwsze regulacje w zakresie podatków pojawiły się już w pierwszej na świecie Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki z 1787 r. Wtedy też zaczął kształtować się określony standard regulacji podatkowych. Odnosiły się one przede wszystkim do ustanowienia zasady, że nakładanie ciężarów publicznych należy do wyłącznej kompetencji parlamentu. Znacznie później pojawiły się w Konstytucjach innych krajów uregulowania dotyczące wymogów stawianych ustawom podatkowym.

⁵³M. Stati, *Le standard juridique*, Paris 1927, s.45.

⁵⁴J. Galster, op.cit. s. 25.

⁵⁵R.Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s.21-22.

Polskie konstytucje z okresu międzywojennego w swych postanowieniach nie traktowały zagadnień podatkowych zbyt szeroko. Ograniczały się one głównie do wyrażenia zasady wyłączności uprawnień parlamentu w nakładaniu danin publicznych⁵⁶. Art. 6 Konstytucji marcowej⁵⁷ stanowił, iż nałożenie podatków i opłat publicznych może nastąpić tylko na mocy ustawy. Art. 3 tej samej ustawy ukształtował zasadę, że nie ma ustawy bez zgody Senatu wyrażonej w sposób regulaminowo ustalony. Konstytucja ta stanowiła, że „wszyscy obywatele mają obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne, ustanowione na podstawie ustaw”. Zasadę wyłączności ustawowej akcentowana była przez Konstytucję kwietniową⁵⁸. Unormowania zawarte w Konstytucji kwietniowej dotyczące danin publicznych ograniczały się bowiem do wskazania sposobu ich nakładania - wyłącznie w akcie ustawodawczym. Dodatkowo, regulacje te zawierały ważne postanowienia dotyczące zgodności danego aktu ustawodawczego z normami i przepisami konstytucyjnymi⁵⁹.

Zdaniem C. Kosikowskiego w Konstytucji z 1952 r. problematyka podatkowa została całkowicie pominięta. Przyczyną tego była obowiązująca w ustroju socjalistycznym ideologia, według której podatki w socjalizmie nie występują⁶⁰. Brak norm konstytucyjnych odnoszących się do opodatkowania był zasadniczą przyczyną degradacji prawodawstwa podatkowego. Pominięcie tej problematyki spowodowało, że Trybunał Konstytucyjny do czasu wejścia w życie Konstytucji RP nie miał wzorca normatywnego, pozwalającego oceniać zgodność przepisów podatkowych z Konstytucją. Swoje orzeczenia wydawał odwołując się do zasad ogólnych, przede wszystkim do zasady demokratycznego państwa prawnego, jak i doktryny prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny wydał wiele orzeczeń, na podstawie których wyłonił się m.in. kształt regulacji prawnych zawartych w Konstytucji RP z 1997 r.⁶¹.

Konstytucja z 1997 r. uwzględniła standardy państwa prawa, ale tylko nieznaczna część bezpośrednio dotyczy prawa daninowego. W odniesieniu do zagadnień podatkowych

⁵⁶A. Krawczyk-Sawicka, *Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r.*, (w:) Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2012/2, s. 193-194.

⁵⁷Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. 1921, Nr 44, poz. 267, www.isap.sejm.gov.pl. (dostęp 12.08.2021 r.).

⁵⁸Ustawa konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935 r. Dz. U. 1935, Nr 30, poz. 227, www.isap.sejm.gov.pl. (dostęp 12.08.2021 r.).

⁵⁹A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 89.

⁶⁰Por. C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym)*, Warszawa 2004, s. 196.

⁶¹Ibidem, s. 197.

przyjęto szereg rozwiązań, które rozpatrywane łącznie dają się ująć w formułę: rządy prawa, a nie rządy ludzi⁶².

Rola Konstytucji RP dla ochrony praw podatnika jest szczególna, jest ona bowiem nie tylko aktem stojącym na szczycie hierarchii źródeł prawa, lecz przede wszystkim pozostaje regulacją, w której należy szukać punktu wyjścia dla rozważań o prawnych podstawach opodatkowania. Związków między Konstytucją RP a prawem podatkowym nie można zatem ograniczać jedynie do rozpatrywania Konstytucji jako szczególnego źródła prawa. Należy je łączyć w pierwszej kolejności ze stanowieniem tego prawa, analizując w szerokim aspekcie konstytucyjnych podstaw opodatkowania⁶³, które są konsekwencją zasady demokratycznego państwa prawnego.

Konstytucyjne standardy prawa wynikają przede wszystkim z art. 2, art. 31, art. 64, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, które to przepisy mogą być wzorcem kontroli konstytucyjności prawa. Wśród pryncypiów konstytucyjnych gwarantujących ochronę praw podatnika na szczególną uwagę zasługuje wyrażona w art. 2 Konstytucji RP zasada demokratycznego państwa prawa. Po raz pierwszy została ona sformułowana w art. 1 Konstytucji RP, w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 29 grudnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej⁶⁴, natomiast we współczesnym ujęciu stanowi ona, że Rzeczpospolita jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Sformułowana w ten sposób zasada determinuje regułę postępowania (standard nakładania podatków), która nie została odrębnie i szczegółowo wyrażona w Konstytucji RP. Jednakże w oczywisty sposób jest ona konsekwencją zasady demokratycznego państwa prawnego, która jest zbiorem zasad zebranych w jedną kategorię pod sztandarem idei demokracji. Ma ona charakter uniwersalny i jako fundament ustroju Rzeczypospolitej Polskiej stanowi źródło wszelkich zasad konstytucyjnych, będąc jednocześnie ich dopełnieniem i wykładnikiem. Znaczenie tej zasady jest ogromne dla wszystkich gałęzi prawa oraz dyscyplin prawnych, w tym również dla prawa podatkowego. Właśnie z tej przyczyny powinna być w szczególności otoczona uwagą przez osoby, które w praktyce zajmują się prawem podatkowym, stanowi bowiem ona jednocześnie gwarancję ochrony praw podatnika.

⁶²A. Gomulowicz, A. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2010, s.112.

⁶³ Zob: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2001, s. 68.

⁶⁴Ustawa z dnia 29 grudnia 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. Nr 75, poz. 44); www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:12.08.2016 r.).

Z brzmienia art. 2 Konstytucji RP jasno wynika, że ustawodawca winien tak kształtować przepisy prawne, ażeby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia⁶⁵. Z tego też powodu prawo podatkowe winno być jasne, spójne i przede wszystkim zrozumiałe dla wszystkich⁶⁶. Należy także podkreślić, iż wspomniany przepis gwarantuje określony standard kreowania przez ustawodawcę wolności i praw oraz ogólny standard korzystania z nich przez podmioty, jednak nie statuuje żadnej konkretnej wolności czy prawa⁶⁷. Dla określenia pojęcia demokratycznego państwa prawnego w Polsce oprócz poglądów nauki prawa duże znaczenie mają zasady sformułowane w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, stanowiące elementy nadrzędnej zasady demokratycznego państwa prawnego. Regułą jest bowiem, że w tekście Konstytucji RP operuje się skrótami myślowymi, pojęciami - kluczami, milcząco zakładając, iż znaczenie tych pojęć jest na tyle oczywiste, że nie wymaga definicji. W ten sposób zasady nabierają znacznej elastyczności i o ich rzeczywistej roli i znaczeniu można często mówić dopiero na tle orzecznictwa dokonującego ich konkretyzacji⁶⁸. „Trybunał więc niejako »wyjawia« faktyczną treść Konstytucji i precyzuje jej ogólne założenia”⁶⁹.

Z klauzuli demokratycznego państwa prawnego wyprowadzono standardy, które są fundamentem porządkowania prawodawstwa podatkowego w Polsce⁷⁰. Do najważniejszych należą takie zasady jak: zakaz wstecznego działania prawa podatkowego, zasada wyłączności ustawy, zasada ochrony praw słuszenie nabytych i interesów w toku oraz zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego. Do standardów tych zalicza się również zasadę określoności przepisów prawa podatkowego, zasadę ustanowienia i przestrzegania odpowiedniego *vacatio legis*, a także zasadę sprawiedliwości opodatkowania.

W art. 217 Konstytucji RP wyrażona została zasada wyłączności ustawy, zgodnie z którą nakładanie podatków, innych danin publicznych czy określanie podmiotów,

⁶⁵R. Mastalski, *Zasada państwa prawnego w prawie podatkowym*, Podatki w orzecznictwie. Zjazd Katedr Prawa Finansowego, Wigry 1995 s. 36 i n.

⁶⁶Ibidem, s.42.

⁶⁷Zob. Postanowienie TK z 8 lipca 2014 r., Ts 10/14, otk.trybunal.gov.pl. (dostęp: 10.10.2020 r.).

⁶⁸Zob. Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02, otk.trybunal.gov.pl. (dostęp: 10.10.2016 r.).

⁶⁹R. Dowgier, *Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego* (w:) red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, *Konstytucyjne uwarunkowania i tworzenia prawa finansowego i podatkowego*, Temida 2, Białystok 2010, s. 97.

⁷⁰A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, (w:) Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 375.

przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje tylko i wyłącznie w drodze ustawy.

Z treści przywołanego artykułu wynika, że „wszystkie elementy obowiązku podatkowego powinny być precyzyjnie określone w ustawie. Określenie tych elementów w ustawie chroni podatnika przede wszystkim przed nadmierną ingerencją organów państwowych w sferę wolności osobistej oraz tworzy pewne gwarancje ochrony interesu jednostki zarówno w procesie stanowienia jak i stosowania prawa podatkowego”⁷¹. Zauważyć można, że zakres przedmiotowy tego przepisu pozostaje w ścisłym związku z art. 84 Konstytucji RP, a ten stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków i innych danin publicznych, określonych w ustawie. Tym samym wymienione przepisy wyrażają powszechnie akceptowaną we współczesnych ustawodawstwach zasadę ustawowej regulacji podatku, którą można także nazwać zasadą wyłączności ustawowej w tym zakresie. Mają one charakter *sui generis* gwarancji udzielanej podatnikom, dotyczącej stanowienia prawa podatkowego⁷².

Wymóg wyłączności ustawy dla stanowienia podatków jest ściśle związany również z zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz zagadnieniem systemu źródeł prawa, w tym prawa podatkowego. W Konstytucji RP przyjęto podział na źródła prawa powszechnie obowiązującego oraz źródła prawa wewnętrznego, o ograniczonym zakresie obowiązywania. Wyodrębniona została również zasada, iż „sytuacja prawna obywatela może być regulowana tylko w drodze aktów powszechnie obowiązującego prawa wymienionych w art. 87 Konstytucji RP, wśród których zasadnicze znaczenie i nadrzędną pozycję ma ustawa”⁷³.

Zasada zaufania obywateli do państwa, a tym samym i do stanowionego przezeń prawa opiera się na wymogu pewności prawa. O jego spełnieniu można mówić wówczas, gdy zespół cech prawa zapewnia jednostce bezpieczeństwo prawne, dzięki czemu może ona decydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą za sobą

⁷¹A. Krawczyk-Sawicka, op.cit. s. 199.

⁷²Szerzej: W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe*, wyd. Difin, Warszawa 2013 r., s. 27.

⁷³M. Granat red. *System źródeł prawa w Konstytucji RP. Materiały XLII Ogólnopolskiej Konferencji Katedr i Zakładów Prawa Konstytucyjnego Nałęczów, 1-3 czerwca 2000*, Lublin 2000, s. 38-40.

pociągnąć⁷⁴. Wspomniana zasada implikuje wymóg, aby nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia odpowiednio jasnych zasad postępowania, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw⁷⁵. Rolą ustawodawcy jest zatem „precyzyjne konstruowanie aktów prawnych, aby z samej ich treści adresat wywnioskował swoje pożądane zachowanie”. W szczególności obowiązek ten dotyczy prawa podatkowego, albowiem w zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro⁷⁶.

Nie sposób w tym miejscu nie wspomnieć o wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasadzie dostatecznej określoności, z której można wyprowadzić nakaz stanowienia norm jasnych, zrozumiałych dla adresatów, pozwalających ustalić jednoznacznie ich treść, niebudzących wątpliwości interpretacyjnych i nie powodujących przez to rozbieżności w procesie stosowania prawa. Standard ten jest szczególnie ważny, jeśli chodzi o ochronę praw i wolności jednostki. Każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego podstawowego warunku pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów⁷⁷.

Stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych rozpatrywać należy w kontekście naruszenia Konstytucji ze względu na sprzeczność z zasadą demokratycznego państwa prawnego, a także wymogiem ustawowego nakładania ciężarów i świadczeń publicznych⁷⁸. Brak określoności przepisów godzi również w gwarancje konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP)⁷⁹. Dzieje się tak, ponieważ obywatel jest uprawniony do otrzymania jasnej, przejrzystej regulacji prawa. Na organach stosujących prawo ciąży obowiązek wykładni przepisów z uwzględnieniem podstawowych zasad prawa, ogólnosystemowych wartości i standardów konstytucyjnie chronionych⁸⁰. Trybunał Konstytucyjny uznał jednak, że zasada określoności przepisów prawa nie wyklucza

⁷⁴Zob. Wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138.

⁷⁵Zob. Orz. TK z 8 grudnia 1992 r., K 3/92 OTK 1992, Nr 2, poz. 26, s. 86.

⁷⁶W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego, koncepcje współczesnych reform podatkowych*, Poznań 1998, s. 17.

⁷⁷R. Dowgier, *Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego, Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją*, (w:) *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 98.

⁷⁸Por. Art. 84 Konstytucji RP.

⁷⁹Zob. szerzej: R. Dowgier *op. cit.*, s. 99.

⁸⁰Zob. Wyrok TK z 5 października 1999 r., K 4/99, OTK 1999, Nr 6, poz. 118, s. 618.

posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi, jeśli ich desygnaty można ustalić⁸¹.

Zasada nie działania prawa wstecz (zakaz retroakcji prawa) – uznana została przez Naczelny Sąd Administracyjny za jeden z istotnych elementów państwa prawnego. Stało się tak, chociaż wspomniane ograniczenie nie zostało wyrażone wprost w Konstytucji RP. Zakaz retroakcji stanowi podstawową zasadę porządku prawnego w państwie, opartą na założeniu, że „każdy przepis normuje przyszłość, nie zaś przeszłość”⁸². Treścią tej zasady jest zakaz nadawania mocy wstecznej przepisom normującym prawa i obowiązki obywateli, jeśli prowadzi to do pogorszenia ich sytuacji w stosunku do stanu poprzedniego⁸³. Często rozstrzygnięcia sądów dotyczą problemu stosowania przepisów prawa właściwych w sytuacji, gdy następuje ich zmiana⁸⁴. Wskazuje się mianowicie na konieczność stosowania przepisów obowiązujących w dacie zaistnienia określonego zdarzenia, czyli obowiązujących w czasie, w którym powstają określone prawa, ewentualne obowiązki dla strony, a nie w dacie orzekania przez organ podatkowy⁸⁵. Niedopuszczalne jest przyjęcie wstecznego działania normy prawnej bez jednoznacznego stwierdzenia tego faktu przez ustawodawcę⁸⁶.

Na gruncie prawa podatkowego doniosłe znaczenie ma zasada praworządności, która uregulowana jest w art. 7 Konstytucji RP, która została powtórzona w art. 120 o.p. Zasada ta, określana „zasadą legalizmu” stanowi, że „kompetencje organów władzy publicznej powinny opierać się na wyrażnie sformułowanym przepisie prawnym”. Istnieje zasadnicza różnica pomiędzy działaniami organów podatkowych a działaniami obywateli⁸⁷. Obywatele mogą czynić wszystko to, co nie jest zabronione przepisami prawa, natomiast organy podatkowe mogą czynić tyle, na ile zezwala im wyrażnie przepis prawa. Jeśli do jakichś czynności nie uprawniają konkretne przepisy prawa to organ podatkowy nie może podejmować takich czynności w toku postępowania⁸⁸. Istotne jest, że podstawą działania organów podatkowych

⁸¹Zob. Wyrok TK 12 września 2005 r., SK 13/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz.91.

⁸²Zob. Uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., I OPS 1/06, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁸³Zob. Wyrok WSA we Wrocławiu z 13 września 2004 r., I SA/Wr 490/03, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 12.04.2021).

⁸⁴A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 58.

⁸⁵Wyrok WSA Łodzi z 11 stycznia 2005 r., I SA/Łd 126/04, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 12.04.2021r.).

⁸⁶Zob. Wyrok WSA w Warszawie z 21 grudnia 2004 r., III SA/Wa 1874/04, www.orzeczenia.com.pl (dostęp: 13.04.2021 r.).

⁸⁷W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 22.

⁸⁸A. Mariański, *op.cit.* s. 112

mogą być wyłącznie przepisy prawa powszechnie obowiązującego, o których mowa w art. 87 Konstytucji RP, tj: przepisy Konstytucji RP, ustaw, umów międzynarodowych czy aktów wykonawczych⁸⁹. Zdecydowanie nie mogą być podstawą działania organów prowadzących postępowanie takie akty, jak akty prawa wewnętrznego, tj. wytyczne, instrukcje, okólniki, zarządzenia czy uchwały Rady Ministrów, zarządzenia. Również interpretacje indywidualne Ministra Finansów nie mogą być samodzielną podstawą działania dla organów podatkowych⁹⁰. Interpretacje indywidualne mają charakter wyjaśnień, a ich celem jest zapewnienie jednolitości stosowania przepisów przez organy podatkowe stąd też w tym zakresie nie będą stanowiły podstawy do wydania decyzji⁹¹.

Poza przedstawionymi wcześniej zasadami, konstytucyjny standard ochrony praw podatnika jest wyznaczany przez art. 30-37 Konstytucji RP. Przepisy te z jednej strony określają zakres podmiotowy stosowania praw i wolności, z drugiej zaś wskazują trzy idee przewodnie określające cały system praw i wolności. Składają się na nie zasady: godności, wolności i równości. Równie istotne są gwarantowane konstytucyjnie wolności i prawa ekonomiczne, socjalne oraz kulturalne.

Najczęściej przywoływaną zasadą ogólną, kształtującą prawa i wolności konstytucyjne jest wymóg równości wyrażony w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Zasada równości oznacza równe traktowanie przez władzę publiczną, przy jednoczesnym zachowaniu równości praw i równości wobec prawa. Zasada ta była przedmiotem zainteresowania TK. Zasada ta oznacza „obowiązek traktowania w równym stopniu wszystkich podmiotów prawa” (adresatów norm prawnych), charakteryzujących się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących⁹². W ocenie Trybunału Konstytucyjnego „podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo lub podobnie. Tak rozumiane równe traktowanie z reguły jest odnoszone do jakiegoś prawa lub wolności konstytucyjnej”⁹³. Tak ujęta w Konstytucji równość obejmuje także równość podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Zasada równości nakazuje, aby władze publiczne traktowały wszystkie

⁸⁹ *Ibidem*, s. 112.

⁹⁰ S. Czepita, *Wybrane dogmatyczne i teoretyczne problemy kompetencji interpretacyjnych Ministra Finansów*, Gdańskie Studia Prawnicze 2002, t. IX, s. 133-139.

⁹¹ Wyrok NSA z 13 czerwca 1996 r., SA/Ka 2906/94, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 10.12.2021 r.).

⁹² Por. np. wyroki TK, P 3/94 z 6 grudnia 1994r., K 15/91 z 29 stycznia 1992r., K 22/95 z 29 czerwca 1996r., K 28/95 z 28 grudnia 1995r., K 8/97 z 16 grudnia 1997r., SK 12/98 z 8 czerwca 1999r. oraz K 47/01 z 27 lutego 2002 r.

⁹³ Zob. Postanowienie TK z 30 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/000, OTK ZU 2002.

podmioty charakteryzujące się daną istotną cechą w równym stopniu. Równość oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów, ale tylko wówczas, gdy jest to usprawiedliwione. Równość wymaga - co znalazło wyraz w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego - aby podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych były traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, czyli równo⁹⁴. Zasada równości – jak stwierdza TK – „ma charakter zasady podstawowej i ma zastosowanie we wszystkich przypadkach, gdy chodzi o prawa i obowiązki obywateli należących do tej samej kategorii (klasy) podmiotów”⁹⁵. O przestrzeganiu tej zasady możemy mówić wtedy, gdy organy stosujące prawo podejmują rozstrzygnięcia na podstawie norm prawnych bez względu na jednostkowe cechy adresatów, które nie są istotne z punktu widzenia treści tych norm.

Zasady Konstytucji RP odnoszące się do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równości traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązków, w tym powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Przepisy Konstytucji RP określające granice, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych, a stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega ocenie z punktu widzenia art. 31 i art. 32 Konstytucji RP⁹⁶.

Zasada równości w prawie podatkowym dotyczy sfery praw i wolności ekonomicznych, a przez to wnika w życie społeczne i gospodarcze. Zasada równości opiera się o wymóg stosowania jednakowych następstw dla takich samych zdarzeń podatkowo prawnych.

Równie doniosłe w zakresie ochrony praw podatnika jest wynikające z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP prawo do jawnego, sprawiedliwego i szybkiego procesu. Zgodnie z tą regulacją każdemu przysługuje prawo do szybkiego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy niezawisły i niezależny sąd. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że zasadę tę można odnieść również do procesu podatkowego. Konsekwencją jej jest zasada prawa do skargi uregulowana w art. 63 Konstytucji RP⁹⁷.

⁹⁴Zob. orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r. K. 10/93, OTK 1994, cz. 1, poz. 7.

⁹⁵Zob. Wyrok TK z 20 stycznia 1992 r., K 15/91, OTK 1992, nr 1, poz. 8.

⁹⁶Zob. Wyrok TK z 16 października 2007 r., SK 63/06, OTK ZU-A 2007, nr 9, poz. 105.

⁹⁷B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 77-78.

Warto w tym miejscu wspomnieć, że prawo do sądu wynika również z art. 6 ust. 1 ratyfikowanej przez Polskę Europejskiej Konwencji Praw Człowieka⁹⁸. Przepis ten interpretowany jest przez ETPcz „z uwzględnieniem ogólnych zasad przyjętych przez narody cywilizowane, łącznie z zasadą, że każdy powinien mieć możliwość przedstawienia sądowi swojej sprawy oraz inną zasadą, z której wynika zakaz odmowy wymiaru sprawiedliwości”⁹⁹. W świetle praktyki ETPcz. jeśli mowa jest o rzetelnym procesie sądowym, warunkiem niezbędnym jest stworzenie sytuacji, w której jednostka będzie mogła doprowadzić do skierowania sprawy do sądu oraz jej rozstrzygnięcia¹⁰⁰.

Artykuł 6 Konwencji stanowi, że „każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej (...)”. Jest to zbiór gwarancji procesowych¹⁰¹, do którego zaliczyć można: prawo do rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie, prawo do zachowania milczenia i wolności od samooskarżenia się, prawo dostępu do sądu, prawo do publicznego złożenia wyjaśnień na publicznej rozprawie, czy prawo do pomocy prawnej w takim procesie. W orzecznictwie¹⁰² podkreśla się, że art. 6 Konwencji jest w swojej treści węższy zakresowo od art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, ponieważ „Konwencja gwarantuje prawo do sądu w sprawach o charakterze cywilnym i karnym”¹⁰³.

Podstawą dla interpretacji art. 6 ust. 1 zd. 1 Konwencji było założenie, że nie wszystkie sprawy są objęte zakresem tego pojęcia jak „prawa i obowiązki o charakterze cywilnym” (*droits et obligations de caractere civil*). Poza obszarem objętym gwarancjami art. 6 ust. 1 Konwencji pozostają „sprawy administracyjno-prawne”¹⁰⁴. Trybunał był przeciwny włączenia w zakres art. 6 ust. 1 Konwencji postępowania sądowo-administracyjnego dotyczącego spraw podatkowych. Szansa na zmianę tego orzeczenia Trybunału pojawiła się

⁹⁸Konwencja o ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności z dnia 4 listopada 1950 r., Rzym; www.bip.ms.gov.pl (dostęp: 17.12.2022 r.).

⁹⁹M. Nowicki, *Wokół Konwencji Europejskiej*, Warszawa 1992, s. 41.

¹⁰⁰*Ibidem* s.42.

¹⁰¹E. Frankiewicz, *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003, s. 9 i n.

¹⁰²Zob. Wyrok TK z 7 marca 2005 r., P 8/03, OTK Nr 3/2005, poz. 20.

¹⁰³L. Leszczyński, B. Liżewski, *Ochrona praw człowieka w Europie: szkic zagadnień podstawowych*, Lublin 2008, s. 71.

¹⁰⁴M. Kazek, *Stosowanie art. 6 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych*, Monitor Podatkowy 2012, nr 4, s. 27.

wraz ze sprawą Giorgio Ferrazzini'ego¹⁰⁵, który działając w oparciu ówczesny art. 25 Konwencji (obecnie 34) złożył skargę do Europejskiej Komisji Praw Człowieka 26 lutego 1998 r. W skardze zarzucono przewlekłość postępowania sądowego. Skarga ta została przekazana bezpośrednio do Trybunału wraz z wejściem w życie Protokołu XI do Konwencji (1 listopada 1998 r.)¹⁰⁶.

Istnieje możliwość zastosowania art. 6 Konwencji do spraw pośrednio związanych z prawem podatkowym, np. roszczeń odszkodowawczych, powództw o zwrot nienależnie pobranego podatku i konfliktów w sferze prawa karno-skarbowego.

Stosowanie art. 6 ust. 1 Konwencji w sprawach podatkowych było również przedmiotem rozważań polskich sądów administracyjnych¹⁰⁷. Wynikający z ich stanowisk stan należy uznać za niekorzystny dla podmiotów korzystających z prawa do sądu w sprawach podatkowych z uwagi na wykluczenie lub osłabienie (odpowiednio do podzielanego poglądu na temat stosowania art. 6 ust. 1 Konwencji). Sytuacja ta wydaje się zagrażać poczuciu pewności i równości wobec prawa podmiotów korzystających z prawa do sądu w sprawach podatkowych w stosunku do podmiotów korzystających z tego prawa w sprawach dotyczących choćby zobowiązań cywilnoprawnych¹⁰⁸.

Kolejnym standardem, który wyznacza ramy ustawowego kształtowania praw i obowiązków podatnika jest wynikająca z Konstytucji RP zasada ochrony prawnej życia prywatnego. Uprawnienie to jest bardzo istotnym przejawem ochrony praw jednostki zagrożonych przez regulacje podatkowe. Zgodnie z art. 47 Konstytucji RP każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Konstytucyjna ochrona prywatności ma charakter subsydiarny. Jeżeli więc jakaś materia nie została objęta szczegółowymi unormowaniami o konkretnych elementach prywatności, to gwarancje poszanowania życia prywatnego można wyprowadzić bezpośrednio z postanowień art. 47 Konstytucji RP¹⁰⁹. Konstytucja określając elementy prawa do prywatności zobowiązuje władze publiczne do nieingerencji w określony

¹⁰⁵Wyrok Ferrazzini przeciwko Włochom z 12 lipca 2001 r. nr skargi:44759/98. Pełny tekst wyroku dostępny na stronie internetowej Trybunału: <http://www.echr.coe.int>. (dostęp: 15.12.2021 r.).

¹⁰⁶M. Balcerzak, A. Zalasinski, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2002, nr 1.

¹⁰⁷M. Kazek, op.cit. s. 27.

¹⁰⁸Ibidem, s. 28.

¹⁰⁹Por. J. Braciak, op. cit. s.164.

zakres życia (aktywności) jednostki i zapewnia stosowaną ochronę przed wszelkimi działaniami w nie godzącymi. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, prawo do prywatności, podobnie jak inne prawa i wolności, nie ma bowiem charakteru absolutnego i z tej racji może podlegać ograniczeniom. Ograniczenia te winny jednak czynić zadość wymaganiom konstytucyjnym. Przemawiać muszą za nimi inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Stopień ograniczenia powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, któremu ograniczenie to służy. Ze względu na zasadę proporcjonalności niezbędne jest porównanie dobra chronionego i poświęcanego oraz zharmonizowanie kolidujących interesów¹¹⁰.

Art. 47 Konstytucji RP wskazuje na ”prawo do bycia pozostawionym w spokoju” i obejmuje szeroko rozumiane życie prywatne, rodzinne i osobiste, a także cześć i dobre imię, oraz wolność korespondencji. Prawo to jest silnie powiązane z art. 51 Konstytucji, wskazującym wolność zachowania informacji o sobie obejmującą nieujawnienie własnych danych osobowych, zakaz pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania informacji osobowych przez władze publiczne, oraz prawo dostępu do urzędowych zbiorów i dokumentów dotyczących danej jednostki¹¹¹.

Z uwagi na doniosłe znaczenie dobro jakim jest mieszkanie zostało objęte w Polsce ochroną prawną w ustawie zasadniczej. Artykuł 50 Konstytucji RP stanowi, że „zapewnia się nienaruszalność mieszkania. Przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony”. Zakres podmiotowy wolności gwarantowanej w tym artykule określony jest szeroko – jest to wolność człowieka. Ochronie podlega zatem każdy, kto na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego zajmuje mieszkanie. Zakres przedmiotowy ochrony wolności gwarantowanej w art. 50 Konstytucji RP ulega rozszerzeniu w przypadku przeszukania, co wynika z art. 50 zd. 2 Konstytucji RP. Nie tylko zatem samo mieszkanie, ale również związane z nim pomieszczenia lub pojazdy należące na podstawie jakiegokolwiek tytułu prawnego do osoby zajmującej mieszkanie, podlegają ochronie¹¹².

¹¹⁰Wyrok TK z 21 października 1998 r., K 24/98, OTK 1998, nr 6, poz. 97.

¹¹¹T. Bojkowski, *Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika*, w: Ruch Ekonomiczny i Socjologiczny, Rok LXVI, zeszyt 3, 2004, s. 121.

¹¹²B. Banaszak, op. cit., s.307.

Przeszukanie ma utrwalone znaczenie w ustawodawstwie karnym, nauce prawa oraz orzecznictwie (włącznie z orzecznictwem ETPCz) i do niego się odwołuje ustawodawca. Jest to ingerencja w prawo nienaruszalności mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu przez podjęcie czynności mających na celu uzyskanie dowodów rzeczowych pochodzących z przestępstwa lub świadczących o jego popełnieniu. Musi być ono dokonane po spełnieniu ustawowo określonych przesłanek przez ustawowo określone organy. Również procedura przeszukania powinna zostać szczegółowo określona w ustawie, tak, aby nie dopuścić do przekroczenia celu związanego z przeszukaniem¹¹³.

Artykuł 50 Konstytucji RP zapewnia nienaruszalność mieszkania, z wyjątkiem sytuacji przewidzianych w ustawie. Sytuacja taka została uregulowana w art. 288 o.p. dotyczącym dostępu kontrolującego do nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej. Organ podatkowy tylko w ściśle określonych przypadkach może dokonać kontroli podatnika w jego mieszkaniu. Stosowanie tego przepisu w sposób rozszerzający godzi bowiem w chronione art. 50 Konstytucji RP prawo do miru domowego.

Zdaniem NSA¹¹⁴, „mimo, że art. 284 § 1 pkt 1 i 2 o.p. daje kontrolującym prawo, w zakresie wynikającym z upoważnienia w szczególności do wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń oraz żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonywania jego oględzin, to kontrola w mieszkaniach może odbywać się tylko w przypadkach, określonych w art. 287 o.p. Przy czym z uwagi na fakt, że art. 50 Konstytucji RP zapewnia nienaruszalność mieszkania (...) wykładnia art. 287 o.p. musi być dokonywana w sposób ścisły. Stosowanie tego przepisu w sposób rozszerzający godzi bowiem w chronione art. 50 Konstytucji RP prawo do miru domowego”.

Gdy w wyniku wtargnięcia do mieszkania nastąpi naruszenie życia prywatnego, rodzinnego lub innych dóbr chronionych art. 47 Konstytucji RP, to dla ich ochrony można się powołać nie tylko na art. 47 Konstytucji RP. Wszelka ingerencja w nienaruszalność mieszkania może wówczas oznaczać naruszenie prywatności. To samo dotyczy naruszenia w wyniku wtargnięcia do mieszkania wolności i ochrony tajemnicy komunikowania się. Dla ich ochrony można powołać się nie tylko na art. 50 Konstytucji RP, ale także na art. 49.

¹¹³B. Banaszak, Ibidem s. 308.

¹¹⁴Wyrok NSA z 26 lutego 2002 r. III SA 1884/01, www.orzeczenia.com.pl (dostęp: 03.02.2022 r.).

Prawa i wolności uregulowane w Konstytucji odnoszą się nie tylko do osób fizycznych; podmiotami tych wolności mogą być także osoby prawne, szczególnie gdy chodzi o prawo własności czy wolność prowadzenia działalności gospodarczej¹¹⁵.

Ogromne znaczenie dla ochrony praw podatnika ma kolejny standard konstytucyjny jakim jest prawo własności, o którym mowa w art. 20 Konstytucji RP, a którego treść znajduje dalsze rozwinięcie w art. 21 i art. 64. Odnośnie prawa własności Konstytucja wprowadza rozróżnienie. Z jednej strony - określa zasadę własności jako jedną z podstaw społecznej gospodarki rynkowej i w tym znaczeniu daje priorytet własności prywatnej. Z drugiej strony Konstytucja gwarantuje prawo do własności, które stanowi jedno z praw każdego człowieka, podlegające ochronie konstytucyjnej. Samo pojęcie "prawo własności" jest używane w dwojakim rozumieniu: w sensie cywilistycznym, gdy mówi się kolejno o ochronie: " [...] własności, innych praw majątkowych oraz prawa do dziedziczenia" (art. 64 ust. 1 i 2), oraz w sensie ogólniejszym, gdy własność staje się zbiorczym określeniem dla wszystkich praw majątkowych (art. 21 ust.1)¹¹⁶.

Ogólna zasada ochrony własności unormowana została w art. 21 ust. 1 Konstytucji RP. Ochrona ta stanowi zasadę prawną ustroju społeczno-gospodarczego i jest rozumiana szeroko. Obejmuje zarówno aspekt negatywny (zakaz nieuzasadnionej ingerencji), jak i pozytywny (ukształtowanie systemu prawa)¹¹⁷. Konstytucyjne prawo własności służy urzeczywistnianiu zasady wolności majątkowej. Podstawowa współzależność własności i wolności dotyczy swobody dyspozycji dobrami majątkowymi. „Własność oznacza przede wszystkim wolność uprawnionego w zakresie decydowania o losach jej przedmiotu”¹¹⁸.

Prawo własności jest zasadniczym prawem ekonomicznym oraz podmiotowym o najszerszej treści w porównaniu z innymi prawami majątkowymi. Art. 64 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że "każdy ma prawo do własności", co nie oznacza konstruowania prawa własności, lecz prawa do własności¹¹⁹. Brzmienie art. 64 ust. 3 Konstytucji RP dopuszcza ustawowe ograniczenie prawa własności, jednak "tylko w takim zakresie, jakim nie narusza ono istoty prawa własności". Ten przepis można odnieść bezpośrednio spraw podatkowych.

¹¹⁵ L. Garlicki, Wolność i prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r., (w:) Pięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002, s. 67.

¹¹⁶ L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, wyd. 15, Liber Warszawa 2015, s.111.

¹¹⁷ L. Garlicki, Artykuł 21, (w:) Garlicki, *Konstytucja*, t.3, s.5.

¹¹⁸ M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP*, tom I, Komentarz art.1-86, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 578.

¹¹⁹ P. Sarnecki, *Prawo konstytucyjne RP*, C.H.Beck, Warszawa 1999, s. 132.

Przepis ten należy rozpatrywać w relacji z przepisem art. 84 Konstytucji RP z treścią którego każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie¹²⁰. Trybunał Konstytucyjny uznał, że zakres i formy wkraczania prawa podatkowego w sferę własności podmiotów opodatkowania muszą być w pełni zgodne z zasadami konstytucyjnymi¹²¹.

Z punktu widzenia ochrony praw podatnika należy wspomnieć również o takim standardzie konstytucyjnym, jakim jest swoboda działalności gospodarczej (art. 22), która powinna być traktowana jako istotny element konstytucyjnego statusu jednostki, bo "[...] może stanowić podstawę konstruowania prawa podmiotowego"¹²².

Wolność działalności gospodarczej pojmowana jako prawo podstawowe (wolność podstawowa) wykazuje merytoryczny związek z wieloma konstytucyjnymi prawami i wolnościami. W szczególności może być traktowana jako specyficzny przejaw ogólnej wolności człowieka gwarantowanej przez art. 31 ust. 1 Konstytucji RP. Tej prawnej ochronie podlegają wszelkie przejawy wolności człowieka, w tym również przejawy wolności w sferze gospodarczej. W świetle tego przepisu wolność działalności gospodarczej jest pełnoprawnym konstytucyjnym prawem podstawowym (wolnością podstawową jednostek) co wszakże nie neguje, że jest to jednocześnie zasada ustrojowa Konstytucji RP. Należy pamiętać, że przepisy Konstytucji RP stanowiące o prawach i wolnościach jednostek są jednocześnie same w sobie najistotniejszymi normami ustrojowymi, konkretyzującymi ogólną zasadę głoszącą, że RP "zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela" (ust. 5). Nie ma więc żadnej treściowej i merytorycznej sprzeczności pomiędzy traktowaniem wolności działalności gospodarczej jako zasady ustrojowej oraz wolności podstawowej czy też jako prawa podstawowego jednostek¹²³. Wzięcie wolności człowieka - w tym także wolności działalności gospodarczej - pod ochronę prawa (tzn. objęcie jej ochroną ze strony porządku prawnego) oznacza, że wolność człowieka, w tym też wolność działalności gospodarczej, jest chroniona

¹²⁰R. Mastalski, *Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją*, (w:) P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, *Konstytucyjne uwarunkowania i tworzenia prawa finansowego i podatkowego*, Temida 2, Białystok 2010, s. 413.

¹²¹Zob. Wyrok TK z 11 lutego 1992 r. K 14/91 w którym Trybunał stanął na stanowisku, że w państwie prawnym prawo jest w dużym stopniu autonomiczne w stosunku do państwa jako organizacji urzeczywistniającej określone cele polityczne i nie powinno służyć realizacji celów politycznych czy gospodarczych w sposób deprecjonujący rolę prawa i jego społeczną akceptację, zaś posługiwanie się prawem jako instrumentem realizacji celów gospodarczych wymaga przestrzegania konstytucyjnych zasad tworzenia prawa.

¹²² Zob. Wyrok TK z 2 grudnia 2002, SK 20/0, www.trybunal.gov.pl (dostęp: 04.02.2021 r.).

¹²³ M.Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP*, tom I, Komentarz art.1-86, C.H. Beck, s. 602.

przede wszystkim przed wszelkimi ingerencjami ze strony państwa, gdyż to właśnie państwo w pierwszym rzędzie zdolne jest do tego, aby ograniczać i naruszać wolność jednostek, w tym także wolność działalności gospodarczej. Prawo do domagania się od państwa zaniechania ingerencji w wolność działalności gospodarczej jest połączone ze stosowną (wynikającą z art. 79 ust. 1 Konstytucji RP) normą kompetencyjną, dającą - tak jak to ma miejsce w przypadku wszystkich wolności prawnie chronionych - każdemu pokrzywdzonemu w swojej wolności możliwość żądania przed sądem przywrócenia poprzedniego stanu prawnego, tj. stanu prawnego sprzed dokonanej ingerencji prawodawczej¹²⁴.

W rozdziale tym autorka wskazuje tylko najważniejsze standardy, które będą między innymi przedmiotem rozważań w niniejszej pracy. Szerzej zagadnienie dotyczące zasad podatkowych zostanie omówione w rozdziale drugim dotyczącym konstytucyjnych ram procedur podatkowych.

3. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w wyznaczaniu standardów konstytucyjnych

Dla współczesnego państwa demokratycznego charakterystyczne jest istnienie organów kontroli konstytucyjności prawa. Konstytucyjność regulacji podatkowych winna stać na straży efektywności systemu podatkowego. Kontrola ta „gwarantuje, że kształt systemu podatkowego odzwierciedlać będzie wartości wyrażane normami konstytucyjnymi”¹²⁵.

Powstanie sądownictwa konstytucyjnego wiąże się z uznaniem nadrzędnego charakteru norm konstytucyjnych¹²⁶. Podstawową przesłanką kontroli konstytucyjności prawa, a w szczególności istnienia wyspecjalizowanego sądownictwa konstytucyjnego jest nadrzędność konstytucji. Zasada ta w ujęciu ogólnym oznacza, że „konstytucja stanowi podstawę systemu prawa w państwie, a wszystkie akty prawne powinny być z nią zgodne”¹²⁷.

Idea kontroli konstytucyjności prawa przez organy jurysdykcyjne nie była tematem eksponowanym w oficjalnym dyskursie prowadzonym w PRL, właściwie aż do przemian

¹²⁴ Ibidem, s. 609.

¹²⁵ D. Mączyński, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego*, (w:) Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny, rok LXXVI, zeszyt 3, 2014, s. 1.

¹²⁶ Zob. szerzej: S. Oliwniak, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na system prawa w latach 1985-1997*, Temida, Białystok 2001, s.13.

¹²⁷ B.Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Komentarz, Warszawa 2009, s. 62.

ustrojowych lat 80. Zgłaszane w latach 40-tych, propozycje J. Makowskiego wprowadzenia kontroli konstytucyjności ustaw poddane zostały ostrej krytyce¹²⁸. S. Rozmaryn twierdził, że kontrola tego typu "jest instytucją reakcyjną, a nie postępową i właśnie dlatego nie ma dla niej miejsca ani w państwie socjalistycznym, ani w państwie ludowym, które spokojnie ufają sprawiedliwości ludu i jego woli"¹²⁹. Poglądy tego autora związanego z „ludowym” otoczeniem społeczno-gospodarczym określiły stanowisko doktryny w ciągu kolejnego trzydziestolecia¹³⁰.

Dopiero w latach 70-tych w doktrynie pojawiły się pierwsze głosy wskazujące, że także w państwie socjalistycznym ustawodawca może działać bezprawnie¹³¹. J. Ciemniewski¹³² zauważył, że wyrok sądu konstytucyjnego o niezgodności przepisu z konstytucją może rodzić obowiązek przyznania odszkodowania. Głosił również, że sądową kontrolę konstytucyjności prawa przez TK wprowadzono w Jugosławii. Wówczas zgłoszono pierwsze postulaty wprowadzenia sądowej kontroli konstytucyjności ustaw w PRL poprzez przyznanie pewnych kompetencji kontrolnych Radzie Państwa, jednakże dopiero zmiany polityczne sierpnia 1980 r. doprowadziły do tego, że z całą ostrością postawiono problem instytucjonalnych gwarancji praw obywatela. Tym samym, powstały warunki do nowego spojrzenia na kwestię badania zgodności prawa z konstytucją¹³³.

Kontrola konstytucyjności prawa została wprowadzona do konstytucji nowelą konstytucyjną z 1982 r.¹³⁴, a ustawa powołująca do życia Trybunał Konstytucyjny uchwalona została 29 kwietnia 1985 r.¹³⁵. Kompetencje Trybunału były jednak bardzo ograniczone, nie wszystkie bowiem orzeczenia Trybunału miały charakter ostateczny. Ówczesna władza nie chciała całkowicie pozbawić się kontroli nad stanem prawnym państwa¹³⁶, dopiero rok 1989 przyniósł istotne zmiany w sytuacji ustrojowej i prawnej Trybunału.

¹²⁸ J. Makowski, był odosobniony w swoim poglądzie, por. tenże *Materiały do projektu przyszłej konstytucji*, PiP 1947, Nr 11, s. 42-43.

¹²⁹ S. Rozmaryn, *Kontrola konstytucyjności ustaw*, PiP 1948, Nr 12, s.20.

¹³⁰ L. Bosek, M. Wild, *Kontrola konstytucyjności prawa, Komentarz praktyczny dla sędziów i pełnomocników stron, Wzory pism procesowych*, C.H.Beck, Warszawa 2014, s. 19.

¹³¹ J. Dąbrowa, *Zasady odpowiedzialności państwa we Francji*, SC 1974, s. 160-161.

¹³² Zob.: J. Ciemniewski, *Kontrola konstytucyjności ustaw związkowych w SFRJ*, SP 1972, s. 105.

¹³³ Zob.: L. Bosek, M. Wild, op.cit. s. 20.

¹³⁴ Dz. U. PRL, Nr 11, poz. 83.

¹³⁵ Dz. U. Nr 22, poz. 98 ze zm.

¹³⁶ M. Tulej, *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa*, Difin 2012, s. 32.

Działalność Trybunału Konstytucyjnego dała fundament zmianom następującym po 1989 roku oraz utwierdzała przekonanie na scenie politycznej, że istnienie organu mającego na celu kontrolę konstytucyjności jest niezbędne. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dało podwaliny nowej Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r. Kolejnym krokiem wprowadzającym regulacje konstytucyjne była nowa ustawa o Trybunale Konstytucyjnym¹³⁷, będąca odpowiedzią na oczywisty wymóg odpowiedniego dostosowania przepisów o Trybunale Konstytucyjnym względem postanowień Konstytucji RP.

Nowa konstytucja poszerzyła dotychczasowe kompetencje Trybunału m.in. o kontrolę zgodności z Konstytucją umów międzynarodowych, skargę konstytucyjną oraz możliwość rozstrzygania sporów kompetencyjnych między centralnymi organami. W art. 188 i 189 Konstytucji RP uregulowano funkcje orzecznicze Trybunału. Trybunał zgodnie z Konstytucją RP utracił prawo do powszechnej wykładni ustaw, ale zachował wpływ na kształt zasad konstytucyjnych¹³⁸. Rozstrzyga o zgodności norm niższego rzędu z normami wyższego, głównie z Konstytucją RP stojąc przy tym na straży zasad konstytucyjnych.

Jak wskazała E. Łętowska orzecznictwo TK „promieniuje na cały system prawa”¹³⁹, a jego źródłem jest Konstytucja RP, która działa jak łącznik aksjologiczny Państwa. W orzecznictwie następuje skonkretyzowanie norm konstytucyjnych będących probiezmem konstytucyjności norm, badanych ze względu na zasadę bezpośredniego stosowania konstytucji. Warto wspomnieć, że większość kontrowersyjnych spraw podatkowych wywołujących największe zainteresowanie miała swój finał w Trybunale. Działalność Trybunału Konstytucyjnego wnika także w obszar prawa podatkowego poprzez orzekanie o zgodności prawa podatkowego z Konstytucją, dając wskazania do jego interpretacji, a także kierunków legislacji.

Trybunał Konstytucyjny w szeregu orzeczeń podkreślał nakaz sformułowania przepisów prawnych w sposób dostatecznie określony¹⁴⁰, zgodnie z zasadą określoności prawa, którą to zasadę początkowo TK wyprowadzał z zasady demokratycznego państwa prawnego. W wyroku z dnia 19 czerwca 1992 r. TK podkreślił, że z zasady demokratycznego

¹³⁷ Ustawa z 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. 1997 r. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

¹³⁸ Zob. M. Tulej, op.cit., s. 33.

¹³⁹ E. Łętowska, *Promieniowanie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na poszczególne gałęzie prawa* (w:) Księga XX - lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, (red. M. Zubik), Warszawa 2006, s. 353.

¹⁴⁰ S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2002.

państwa prawnego uregulowanej w art. 2 Konstytucji RP wynika, że „każda regulacja prawna (...), która daje organowi państwowemu prawo do wkraczania w sferę wolności i praw obywatelskich musi spełniać wymóg dostatecznej określoności¹⁴¹.

Zasadę określoności prawa wiązać można nie tylko z art. 2 Konstytucji RP, ale także z art. 31 ust. 3 tej ustawy. Trybunał Konstytucyjny stanął na stanowisku, że precyzyjność i jasność oraz należyta poprawność przepisów prawnych ma znaczenie głównie, jeśli chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka oraz obywatela. Adresat normy prawnej powinien wiedzieć jakie jego zachowanie i z jakich powodów ma znaczenie prawne¹⁴². Kolejne, ale dalej idące stanowisko zostało zawarte w uzasadnieniu wyroku TK z dnia 30 października 2001 r.¹⁴³ W tym orzeczeniu Trybunał wyartykułował, że niedokładne, a także nieprecyzyjne zredagowanie tekstu prawnego może stanowić przesłankę do stwierdzenia ich niezgodności z Konstytucją RP. Zdaniem TK jako naruszenie wymogów konstytucyjnych należy ocenić niejasne oraz nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które w konsekwencji powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw czy obowiązków. To z kolei powoduje stworzenie zbyt szerokich ram dla organów, które stosują te przepisy, ponieważ muszą one zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób nieprecyzyjny czy niejasny. TK w tym wyroku wyraża stanowisko, że już przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawa może stanowić przesłankę stwierdzenia ich niezgodności. A niezgodność ta może być zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej z określonej dziedziny jak np. ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, (art. 31 ust. 3 zd. 1), oraz z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego¹⁴⁴.

Prawo podatkowe zmienia się pod wpływem różnych czynników ekonomicznych, społecznych i politycznych. Orzeczenia TK w aspekcie czasowym są bardziej trwałe od konstrukcji podatków.

Dorobek orzecniczy Trybunału powstaje przez odtworzenie treści zaskarżonego aktu prawnego i ustalenie zasady konstytucyjnej będącej wzorcem kontroli dokonywanej przez TK w poszczególnych sprawach. Orzecznictwo TK ma znaczenie przede wszystkim dla ochrony praw i wolności obywateli, w tym przede wszystkim sprawiedliwości podatkowej

¹⁴¹Wyrok TK z 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, cz. I, s. 302-303.

¹⁴²Wyrok TK z 10 listopada 1998 r. K 39/97, OTK 1998, s. 558.

¹⁴³Wyrok TK z 30 października 2001, K 33/00, OTK 2001, s. 217.

¹⁴⁴ Wyrok TK z 30 października 2001, K 33/00, OTK 2001, s. 217.

(powszechności i równości opodatkowania)¹⁴⁵. Służy ono stabilizowaniu i - w pewnym zakresie - rozwojowi prawa podatkowego. System ochrony Konstytucji skierowany jest przeciw nadużyciom władzy, która stanowi prawo podatkowe¹⁴⁶.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie stwierdzał, że interpretacja przepisów ustawowych powinna być dokonywana przy zastosowaniu techniki zgodnej z Konstytucją RP. W szczególności - według orzeczenia TK¹⁴⁷ - wtedy, gdy jest możliwa taka wykładnia przepisu, aby był on zgodny z Konstytucją RP, należy z tej możliwości skorzystać, odrzucając jednocześnie interpretację prowadzącą do odczytania przepisu jako niekonstytucyjnego¹⁴⁸.

Trybunał często zwracał uwagę na szczególne znaczenie wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza gdy chodzi o ustalenie granic opodatkowania. Według Trybunału interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy poza granice określone w ustawie jest niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawa¹⁴⁹, zaś jej usunięcie - w razie sprzeczności z Konstytucją RP - odbywa się już poza procesem wykładni¹⁵⁰. Zasada wykładni ustaw w zgodzie z Konstytucją RP nie może bowiem prowadzić do podważenia jednoznacznego rezultatu wykładni językowej¹⁵¹.

Orzecznictwo interpretacyjne wpisuje się w tzw. „*acquis constitutionell*”. W zakresie praktyki jest to istotne, gdyż podkreśla, że „każde orzeczenie sądu konstytucyjnego wpisuje się już w jakiś wcześniej ukształtowany nurt, tradycję czy kierunek interpretacyjny określający swoistą „pamięć instytucjonalną” Trybunału, zapewniając wiarygodność i być może nawet skuteczną ochronę przed światem polityki¹⁵².

¹⁴⁵Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe, Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, wyd. 2, Lexis Nexis Polska, Warszawa 2013, s. 45.

¹⁴⁶J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s.9.

¹⁴⁷Orzeczenie TK z 17 października 1995 r. K 10/95.

¹⁴⁸R. Mastalski, op.cit. s. 418.

¹⁴⁹Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 26 kwietnia 1994 r. W 11/93, www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 05.03.2012r.).

¹⁵⁰Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z 26 marca 1996 r. W. 13/95, www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 06.03.2021 r.).

¹⁵¹Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 5 listopada 2001 r. T. 33/01, www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 06.03.2021 r.).

¹⁵²M. Safjan, *Wyzwania dla państwa prawa*, Warszawa 2007, s. 83.

Wykładnia Trybunału Konstytucyjnego co do zasady musi charakteryzować się konstytucyjną aksjologią, a w pewnym znaczeniu ma wpływ na jej współtworzenie¹⁵³. Jak twierdzi K. Działocha¹⁵⁴ Trybunał Konstytucyjny samodzielnie kształtuje rzeczywisty obraz Konstytucji, treść jej zasad i norm, ponieważ Konstytucja zawiera pojęcia ogólne, jak np. wolność, demokracja, sprawiedliwość, równość, państwo prawne, które wymagają opracowania.

Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych jest w demokratycznym państwie prawa zjawiskiem świadczącym o prawidłowym mechanizmie kontroli konstytucyjności prawa. Zdaniem M. Safjana¹⁵⁵ tendencja do wzrostu liczby spraw rozstrzyganych pojawia się wszędzie tam, gdzie sąd konstytucyjny odgrywa rzeczywistą, a nie dekoracyjną rolę; podobną drogę przechodziły sądy konstytucyjne w takich krajach, jak Niemcy, Hiszpania czy Włochy.

Wzrost świadomości konstytucyjnej, autentyczna potrzeba rozstrzygania sporów o prawo w innej płaszczyźnie niż czysto polityczna, umacnianie się przekonania o gwarancyjnej roli zasad konstytucyjnych w zakresie podstawowych wolności i praw, stałe poszerzanie spojrzenia na prawo o perspektywę konstytucyjną – wszystkie te czynniki sprawiają, że procedura kontroli konstytucyjności prawa traci swój nadzwyczajny i wyjątkowy charakter, staje się normalnym instrumentem ochrony prawnej w państwie demokratycznym. Rosnąca z każdym rokiem liczba spraw trafiających do Trybunału, jest dowodem normalności i skuteczności mechanizmów konstytucyjnych, a nie prostym dowodem na patologię prawa, jak niekiedy się sądzi.

Przestrzeganie w procesie stanowienia prawa podatkowego zasady demokratycznego państwa prawnego i wypływających z niej zasad szczególnych, jest kluczowe dla podniesienia jakości regulacji zaliczanych do tej gałęzi prawa. Jakość tych przepisów we

¹⁵³M. Tuleja, *Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa*, Difin, Warszawa 2012, s. 191.

¹⁵⁴K. Działocha, *Trybunał Konstytucyjny wobec zmiany Konstytucji*, PiP, 1991 r. nr 4, s. 7.

¹⁵⁵Stenogram z 53 posiedzenia Sejmu RP IV kadencji, 23 lipca 2003 r. prof. M. Safjan, Informacja o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego; <http://trybunal.gov.pl/wiadomosci-trybunalskie/wystapienia-publiczne-prezesa-i-wiceprezesa-trybunalu/marek-safjan-4/> (dostęp: 11.04.2022 r.).

wskazanym kontekście uznać należy aktualnie za zadawalającą, do czego w dużej mierze przyczyniła się praktyka orzecznicza Trybunału Konstytucyjnego¹⁵⁶.

Rola Trybunału w kształtowaniu zasad stanowienia prawa, w tym zwłaszcza prawa podatkowego, jest duża¹⁵⁷. Rozstrzygnięcia dotyczące prawa podatkowego należą do kategorii rozstrzygnięć często pojawiających się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Nie jest to jednak cecha wyjątkowa polskiego sądownictwa konstytucyjnego - podobnie dzieje się w innych państwach, w których te sądy istnieją.

Korzystanie z dorobku orzecznictwa TK przez prawodawcę jest szczególnie istotne w przypadku tworzenia prawa podatkowego, gdzie liczba nowelizacji jest co roku dość znaczna. Przestrzeganie podstawowych zasad demokratycznych, np. zasady nieobowiązywania prawa wstecz, przewidywanego okresu *vacatio legis* czy precyzyjne określenie zakresu obowiązku podatkowego, wpłynęłoby niewątpliwie na stabilizację prawa podatkowego i mogłoby zwiększyć zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

4. Znaczenie orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE

Na gruncie stosowania prawa podatkowego orzecznictwo należy rozpatrywać nie tylko w aspekcie orzecznictwa sądów krajowych, ale również orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE¹⁵⁸. W porządku prawnym Unii Europejskiej TSUE zajmuje szczególnie istotną pozycję. Orzecznictwo Trybunału stanowi dodatkowy element determinujący proces stosowania prawa w państwach członkowskich. To, w jakim sposób orzecznictwo TSUE wpływać może na stosowanie prawa, w znacznym stopniu uzależnione jest od cech tego procesu wynikających ze specyfiki poszczególnych gałęzi prawa. Ocena znaczenia i strategii wykorzystania orzecznictwa TSUE w procesie stosowania prawa jest szczególnie złożona w przypadku prawa podatkowego. W procesie tym uczestniczą podatnicy, organy podatkowe

¹⁵⁶R. Dowgier, op.cit. s. 107.

¹⁵⁷W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego, Koncepcje współczesnych reform podatkowych*, Poznań 1998, s.89 i n.

¹⁵⁸R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s.97.

oraz sądy administracyjne. Stąd, skuteczność i zakres stosowania prawa podatkowego oceniać należy z perspektywy wszystkich podmiotów¹⁵⁹.

Trybunał Sprawiedliwości UE, głównie udzielając odpowiedzi na pytania prejudycjalne kształtuje wykładnię przepisów prawa podatkowego. Orzecznictwo TSUE w swoich wyrokach współtworzy również zasady ogólne prawa unijnego, a także wskazuje na swoistą dla tego prawa strategię wykładni¹⁶⁰.

Regulacje unijne oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE stanowi bardzo istotne źródło związania organów podatkowych orzecznictwem Trybunału. Znaczenie i miejsce orzecznictwa TSUE w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe zostało określone na gruncie przepisów krajowych, a mianowicie Ordynacji podatkowej. Kluczowe znaczenie ma uregulowana w art. 120 o.p. oraz art. 7 Konstytucji RP zasada praworządności. Definicja przepisów prawa podatkowego przyjęta przez ustawodawcę w przepisie art. 3 pkt. 2 o.p. nawiązuje do katalogu źródeł prawa wskazanego w art. 87 Konstytucji RP. W związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej zasada praworządności wynikająca z przepisu art. 120 o.p. obejmuje również obowiązek działania na podstawie przepisów prawa unijnego¹⁶¹.

W systemie źródeł prawa unijnego znajduje się prawo pierwotne oraz prawo wtórne, a więc zgodnie z przepisem art. 288 TfUE rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Nie znajdziemy w tym katalogu orzeczeń TSUE, co oznacza, że nie stanowią one źródeł prawa unijnego. Również przepis art. 87 Konstytucji RP stanowiąc o źródłach prawa powszechnie obowiązującego na terytorium RP nie wymienia orzeczeń sądowych. Nie oznacza to jednak, że orzecznictwo TSUE zostało pozbawione przez ustawodawcę jakiegokolwiek formalnej roli w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe¹⁶².

¹⁵⁹D. Antonów, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe*, s. 1. <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/38901/002.pdf> (dostęp: 20.03.2021 r.).

¹⁶⁰D. Antonów, *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 33 i n.

¹⁶¹B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2011, s. 562.; M. Kożuch, *Legalizm stosowania prawa europejskiego w postępowaniu organów administracji krajowej* (w:) red. S. Biernat, *Studia z prawa Unii Europejskiej*, Kraków 2000.

¹⁶²D. Antonów, *op.cit.* s. 6.

Zgodnie z zasadą praworządności, organy podatkowe zobowiązane są do działania na podstawie prawa, co oznacza, że mają one obowiązek działać na podstawie obowiązującej normy prawnej oraz obowiązek prawidłowego znaczenia tejże normy prawnej¹⁶³.

Analizując przepisy Ordynacji podatkowej z punktu widzenia miejsca orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, odnaleźć można dwie kategorie regulacji, w których ustawodawca wprost odwołuje się do pojęcia orzecznictwa TS. Pierwsza dotyczy kompetencji Ministra Finansów, w tym przede wszystkim w przedmiocie interpretacji ogólnych prawa podatkowego – przepis art. 14, 14a i 14e o.p.¹⁶⁴. Drugą kategorię stanowią przepisy art. 240 § 1 pkt 11 oraz art. 241 § 2 pkt 2 o.p.¹⁸ regulujące kwestię wznowienia postępowania.

Z brzmienia art. 14a o.p. wynika, że Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Kompetencja ta wynika z bardziej ogólnego obowiązku Ministra Finansów, jakim jest ogólny nadzór w sprawach podatkowych¹⁶⁵ i stanowi ona jedną z form realizacji uprawnień nadzorczych tego organu¹⁶⁶. W orzecznictwie ocenia się, iż niezastosowanie przez organ podatkowy urzędowej wykładni prawa, dokonanej przez Ministra Finansów, podanej do publicznej wiadomości, oznacza rażące naruszenie przez organ podatkowy zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie obywatela do prawa¹⁶⁷.

¹⁶³ B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2002, s. 62

¹⁶⁴ Wskazane przepisy uznawane są także przez organy podatkowe jako źródło ich obowiązku w zakresie stosowania orzecznictwa TS. Tak np. „Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej skutkuje obowiązkiem pełnego i prawidłowego wdrożenia dorobku prawnego Wspólnoty. Polskie przepisy prawne muszą być zgodne z szeroko pojmowanym prawem Unii. Przepisy prawa krajowego i decyzje organów nie mogą pozostawać w sprzeczności z normami prawa wspólnotowego ani z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości. Ordynacja podatkowa nakazuje organom podatkowym stosowanie orzecznictwa ETS w określonym zakresie, co wynika z treści art. 14b i 240 w/w ustawy”. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 15.11.2007 (sygn. 1401/PH-II/4407/14-148/06/MZ/ PV-II), www.mf.gov.pl.

¹⁶⁵ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s.120. Zupełnie odmienny pogląd zaprezentowany został w doktrynie stanowią, zgodnie z którym zadania z zakresu ogólnego nadzoru w sferze spraw podatkowych, za które odpowiedzialny jest Minister Finansów, ustawowo zostały oddzielone od ogólnych interpretacji prawa podatkowego, które oparte są na wyraźnej podstawie prawnej art. 14a OP. Jeśli Minister Finansów w ramach czynności ogólnego nadzoru dokona urzędowej wykładni przepisów prawa, to wynik jej nie będzie interpretacją prawa podatkowego w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. P. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 38.

¹⁶⁶ B. Kucia-Guściora, (w:) red. P. Smoleń, *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 103.

¹⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 12.03.2003 r., sygn. akt SA/Bd 658/03 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 5, poz. 129.

Istotą interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów jest to, że stanowią one środek mający zapewnić jednolite stosowanie prawa przez podległe mu organy. Interpretacje te wiążą zatem organy podatkowe w ramach ich hierarchicznego podporządkowania, co służyć ma zapewnieniu realizacji równości i powszechności opodatkowania, a także realizacji zasady zaufania podatnika do organu podatkowego¹⁶⁸. Są one aktami o charakterze interpretacyjnym, których rolą jest ułatwianie stosowania przepisów prawa w drodze ujednolicenia ich wykładni¹⁶⁹. Minister Finansów poprzez interpretacje podatkowe ukierunkowuje zatem proces stosowania prawa przez podległe mu organy podatkowe, wskazując właściwy sposób interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Źródłem normatywnego związania organów podatkowych orzecznictwem TSUE w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe jest także art. 14e o.p. Jeżeli MF stwierdzi nieprawidłowość w zakresie wydanych interpretacji (uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub ETS) to orzecznictwo TS stanowi przesłankę do zmiany z urzędu interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów. W ocenie ustawodawcy zamieszczone w przepisie art. 14e o.p. odwołanie do orzecznictwa TS dowodzi, stanowi ono nie tylko instrument kształtujący prawidłową wykładnię przepisów prawa podatkowego, ale jest także wyznacznikiem jej bieżącej weryfikacji. Na tle pozostałych kategorii orzeczeń wskazanych w przepisie art. 14e o.p. orzecznictwu TS przypisuje się dodatkowo silniejszą skuteczność w tym zakresie. W ocenie doktryny nie można na jednej płaszczyźnie umiejscowić orzecznictwa TK i TS oraz pozostałych orzeczeń sądowych. W przypadku orzecznictwa TS, podobnie jak i w przypadku orzeczeń TK, ich treść powoduje, że Minister musi (a nie może) interpretacje te zmienić¹⁷⁰.

Przepis art. 14e OP poszerza w sposób normatywny zakres skuteczności orzecznictwa TS poprzez uznanie go za jedną z przesłanek weryfikacji zarówno interpretacji ogólnych, jak i indywidualnych, ale także określa jego rolę na etapie wydawania obu kategorii interpretacji podatkowych.

¹⁶⁸ R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 123.

¹⁶⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 10.

¹⁷⁰ R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 135.

W odniesieniu do wszystkich kategorii orzeczeń wskazanych w art. 14e OP, w tym także orzeczeń TS, w orzecznictwie krajowym wskazać można tytułem przykładu następujące uwagi: „Odnosząc się natomiast do stanowiska Ministra Finansów wyrażonego w odpowiedzi na skargę, iż przy wydawaniu interpretacji indywidualnych organ może jedynie posiłkować się wydanymi rozstrzygnięciami sądów, bez możliwości ich stosowania wprost z tego powodu, iż nie stanowią one materialnego prawa podatkowego, zauważyć należy, że choć orzecznictwo sądowe, w tym sądów administracyjnych, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to w zakresie interpretacji podatkowych (ogólnych i indywidualnych) orzecznictwo to zyskuje szczególnie na znaczeniu. Stosownie do treści art. 14a o.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego zarówno przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. W tym celu dokonuje on interpretacji uwzględniając orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego czy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Orzecznictwo to ma zatem normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego na płaszczyźnie ogólnej. Dużą większą jego rolę jest też działanie w zakresie eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e § 1 o.p.

Intencją ustawodawcy minister właściwy do spraw finansów publicznych działając z urzędu może zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeśli stwierdzi jakąś nieprawidłowość, uwzględniając przy tym w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tym samym orzecznictwo sądów stało się przesłanką do formułowania oceny poprawności funkcjonujących w obrocie prawnym interpretacji, także interpretacji indywidualnych, co szczególnie należy podkreślić w rozpoznanej sprawie. Skoro więc organ wydający interpretacje indywidualne może w ramach działania *ex officio* zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie. Nie można bowiem, przyjmując takiej wykładni powyższych przepisów, że z jednej strony ustawodawca nie nakłada na organ wydający interpretacje indywidualne obowiązku analizowania orzecznictwa zapadłego w innych sprawach dotyczącego analogicznych sytuacji prawnopodatkowych, a z drugiej strony przyjmuje jednocześnie, że

pominięcie takiego orzecznictwa może być przyczyną zmiany tak wydanej interpretacji”¹⁷¹. Skoro bowiem orzecznictwo TS stanowić może przesłankę zmiany wydanej interpretacji, to tym bardziej Minister Finansów powinien je uwzględnić na etapie ich wydawania”¹⁷².

Obok kompetencji Ministra Finansów, kolejną regulacją, w której ustawodawca wskazuje orzecznictwo TS jako element mogący mieć wpływ na przebieg procesu stosowania prawa, jest nadzwyczajny tryb weryfikacji decyzji podatkowej jak wznowienie postępowania. Zgodnie z brzemieniem przepisu art. 240 § 1 pkt 11 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli orzeczenie TS ma wpływ na treść wydanej decyzji. Przesłanką wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 11 o.p. są zdarzenia, które nastąpiły po wydaniu decyzji kończącej postępowanie, jednak mogące oddziaływać na treść decyzji.¹⁷³ Wystarczającą przesłanką wznowienia postępowania będzie już wypowiedź TS o niezgodności przepisów obowiązujących w innym państwie z prawem unijnym, a przepisy te byłyby zbliżone do przepisów polskich¹⁷⁴.

Także NSA zauważył, że np. „w razie, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydania decyzji, stanowi to podstawę do wznowienia postępowania. Dotyczy to nie tylko sprawy, w której sąd wystąpił z pytaniem prejudycjalnym, ale dotyczy to przypadków, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zapadło w innej sprawie, a ma wpływ na treść decyzji, a zatem dotyczy to tożsamej podstawy prawa wspólnotowego, który był podstawą rozstrzygnięcia”¹⁷⁵.

Trybunał Sprawiedliwości odgrywa kluczową rolę w kwestii wykładni przepisów prawa unijnego. Zakres jego kompetencji przyczynić się ma do zapewnienia jednolitej, prawidłowej wykładni i stosowania prawa unijnego przez wszystkie państwa członkowskie. Jego orzecznictwo powinno być uwzględniane w procesie stosowania prawa przez wszystkich uczestników tego procesu. Dotyczy to także organów podatkowych. Nie dysponują one wprawdzie możliwością bezpośredniej współpracy z TS w ramach procedury prejudycjalnej, pozostają jednak zobowiązane do znajomości poglądów wyrażonych w wyrokach TS i

¹⁷¹Wyrok WSA w Warszawie z 20 stycznia 2009, sygn. akt III S.A./Wa 1916/08, www.nsa.gov.pl.

¹⁷²Wyrok WSA w Bydgoszczy z 14 kwietnia 2010 r., sygn. akt I S.A./Bd 130/10, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3373/08, www.nsa.gov.pl.

¹⁷³D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 274.

¹⁷⁴B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, Prz. Pod. 2009, nr 11, s. 11. K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądowoadministracyjnym*, Prz. Pod. 2006, nr 3, s. 5.

¹⁷⁵Wyrok NSA z 4 grudnia 2008r., sygn. akt I FSK 1655/07, LEX nr 575426.

umiejętności ich wykorzystywania na potrzeby rozstrzygania spraw polskich podatników, zwłaszcza spraw, w których podstawę rozstrzygnięcia stanowią przepisy prawa krajowego i unijnego. Organy podatkowe w ramach swoich kompetencji pozostają związane orzecznictwem TS głównie za sprawą zasady współpracy oraz wynikającej z niej zasady efektywności prawa unijnego¹⁷⁶.

Regulacje unijne oraz orzecznictwo TS stanowi niewątpliwie najistotniejsze i wystarczające źródło związania organów podatkowych orzecznictwem TS. Niezależnie jednak od tego, miejsce orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe ustalił krajowy ustawodawca w przepisach Ordynacji podatkowej.

Poszukiwanie regulacji prawnych w tym zakresie rozpocząć należałoby od przepisów wyznaczających podstawę działania organów podatkowych. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma przepis art. 120 OP, zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa (zasada praworządności). Definicja przepisów prawa podatkowego przyjęta przez ustawodawcę w przepisie art. 3 pkt 2 OP nawiązuje do katalogu źródeł prawa wskazanego w przepisie art. 87 Konstytucji. W związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej zasada praworządności wynikająca z przepisu art. 120 OP obejmuje również obowiązek działania na podstawie przepisów prawa unijnego¹⁷⁷.

5. Dotychczasowe badania nad tytułową problematyką

Konstytucja RP to akt prawny najwyższej mocy prawnej w RP, co wyraża się w szczególnym trybie jej uchwalania, nazwie oraz szczególnej treści określającej zasady ustroju państwa, wskazania suwerena, sposobu sprawowania władzy, podstawowe prawa, wolności i obowiązki jednostki, oraz postanowienia dotyczące trybu zmiany swoich norm. To, że Konstytucja jest aktem o najwyższej mocy prawnej znaczy także, iż żadna obowiązująca norma prawna nie może być z nią niezgodna.

Stanowienie prawa podatkowego w Polsce wymaga od prawodawcy zachowania najwyższych standardów. Uzasadnieniem tej tezy jest szczególna rola, jaką prawo to odgrywa w gospodarce wolnorynkowej. Obiektywnym kryterium gwarantującym najwyższą jakość

¹⁷⁶D. Antonów, op.cit., s. 16.

¹⁷⁷B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* 2011, s. 562.

stanowionego prawa podatkowego jest tworzenie go w zgodzie z regułami wynikającymi z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego¹⁷⁸.

Katalog zasad, wywiedzionych wprost z art. 2 ustawy zasadniczej, jest efektem działalności orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego. Organ ten, orzekając o zgodności prawa z Konstytucją wywiera również wpływ na kształt i jakość prawa obecnie stanowionego w Polsce, oraz wskazuje kierunki jego egzekucji. W swojej praktyce orzeczniczej Trybunał wielokrotnie zajmował stanowisko w kwestii powszechnie obowiązujących zasad kształtujących proces stanowienia prawa podatkowego w Polsce. Standardy te zostały bezpośrednio wyprowadzone z klauzuli demokratycznego państwa prawa i stanowią fundament kształtowania prawodawstwa podatkowego w Polsce¹⁷⁹. Powoływanie się na przepisy Konstytucji przez podatnika sprawia, że ochrona wartości życia publicznego lub prawa jest zdecydowanie silniejsza.

Uwzględniając rozwiązania konstytucyjne, a przede wszystkim to, że podstawowe prawa i wolności ekonomiczne gwarantowane są normami konstytucyjnymi zawartymi w art. 20, 21, 22, 47 i 64 Konstytucji należy uznać, że dobra i wartości chronione powinny stanowić punkt odniesienia do rozważań dotyczących ustrojowych granic opodatkowania. Zestawiając konstytucyjne uregulowania dotyczące praw i wolności ekonomicznych z treścią art. 84 i art. 217 Konstytucji RP można przyjąć, że jaskrawe wykroczenie ustawodawcy poza konstytucyjnie dopuszczalne granice określone dla stanowienia podatków, może być kwalifikowane jako naruszenie ustrojowych granic opodatkowania¹⁸⁰.

Tak jak prawem każdego racjonalnie postępującego podatnika jest dążenie do ograniczania poziomu obciążeń podatkowych, ale na podstawie i w zgodzie z prawem podatkowym, tak obowiązkiem ustawodawcy jest realizowanie celów fiskalnych, ale z poszanowaniem konstytucyjnych standardów dotyczących zasad przyzwoitej legislacji podatkowej. Realizacja obowiązków podatkowych w sposób oczywisty i naturalny prowadzi zawsze do zmniejszenia substancji majątku. „Dlatego też regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych, a wywodząca się z unormowań konstytucyjnych, nie powinna być rozpatrywana w kategorii ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw

¹⁷⁸R. Zieliński, *Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego*; (w:) *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* (red:) J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Temida, Białystok 2010, s. 108.

¹⁷⁹A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania, Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s.375.

¹⁸⁰L. Etel, M. Tyniewicz, op.cit. , s. 427.

ekonomicznych, ale w kategorii relacji pomiędzy obowiązkami konstytucyjnymi, a ochroną wolności konstytucyjnych praw i wolności ekonomicznych podatnika”¹⁸¹.

Ustalenie granic opodatkowania jest trudne. Można je bowiem ujmować w płaszczyźnie ekonomicznej, społecznej i prawnej¹⁸². Ocena systemu podatkowego z punktu widzenia optymalizacji jego rozwiązań na płaszczyźnie gospodarczej i społecznej jest łatwiejsza, jeżeli dokonuje się jej przez pryzmat prawny norm konstytucyjnych, w kontekście zgodności opodatkowania z wyrażonymi w Konstytucji zasadami funkcjonowania rynku – zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i zasadą ochrony własności oraz zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Odpowiednio skonstruowane przepisy stwarzają jedynie potencjalne możliwości realizacji wymienionych zasad konstytucyjnych¹⁸³.

Do prawa podatkowego trzeba odnieść w pierwszym rzędzie normy konstytucyjne w których kształtowane są prawa i obowiązki jednostki dotyczące ustroju politycznego i gospodarczego. W ten sposób można kontrolować zasadność opodatkowania także z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia, poddając badaniu jego zgodność z gwarantowaną w konstytucji wolnością gospodarczą, czy też ochroną prawa własności oraz konstytucyjną zasadą państwa prawnego. Konieczność częstej konfrontacji procesu legislacyjnego z konstytucją wiąże się także ze specyfiką tworzenia prawa podatkowego¹⁸⁴.

Dotychczas w literaturze polskiej nie ukazała się publikacja, która by sprawdziła istnienie i zakres gwarancji, zwłaszcza w kontekście standardów konstytucyjnych. Ten stan rzeczy stanowił motywację do uczynienia tego problemu przedmiotem niniejszej pracy. Problematyka ta warta jest badania ze względu na doniosłość praktyczną. Coraz większa jest również świadomość obywateli w zakresie przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków.

Normy konstytucyjne dotyczące problematyki podatkowej mają do spełnienia bardzo istotne funkcje¹⁸⁵. Przede wszystkim wpływają na proces legislacji podatkowej, tj. na

¹⁸¹ Ibidem, s.427.

¹⁸² Zob. obszerniej R. Mastalski, *Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją*, (w:) P.J.Lewkowicz, J.Stankiewicz (red.) *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, Temida, Białystok 2010, s. 411.

¹⁸³ Mastalski R., op.cit., s. 411.

¹⁸⁴ Por. Mastalski R., op.cit., s. 412.

¹⁸⁵ Oniszczyk J., *Prawo daninowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Glosa 1996, nr 9, s. 4.

stanowienie ustaw podatkowych. Ponadto mają wpływ na stosowanie prawa podatkowego, albowiem możliwa jest ocena zgodności ustaw podatkowych z Konstytucją RP.

Wspomniane wyżej zasady powinny być przestrzegane w prawie podatkowym. Jest to bowiem dziedzina, w której władczość państwa występuje szczególnie mocno, a podatnik ma wyjątkowo mały wpływ na treść stosunku prawnopodatkowego. Dlatego też ustawodawca, kreując uprawnienia i obowiązki, powinien z dużą wrażliwością dbać o to, aby wobec wszystkich stosować jednakowe reguły¹⁸⁶.

Unormowania Konstytucji RP i podstawowe zasady ustrojowe nie wystarczają jednak, aby zapewnić skuteczną ochronę praw podatnika. Znaczna część nowych regulacji ma na celu zwiększenie skuteczności gromadzenia dochodów podatkowych i przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Różne narzędzia, jakie się w tym celu stosuje, sprawiają, że rośnie zagrożenie dla praw podatnika¹⁸⁷.

Od dawna zauważa się, że polskie prawo podatkowe cechuje szczególnie niski poziom legislacji, co wynika w głównej mierze z braku stosownych służb odpowiedzialnych za legislację podatkową, ale także z braku polityki podatkowej, zaplecza naukowego oraz głównej roli Ministerstwa Finansów w przygotowaniu aktów prawa podatkowego¹⁸⁸. Organy podatkowe w prowadzonych postępowaniach zaczęły się domagać od podatników podejmowania określonych czynności, do których nie są oni zobowiązani przepisami¹⁸⁹.

W wielu państwach występują akty prawne lub dokumenty niemające charakteru normatywnego poświęcone wyłącznie prawom podatnika. Bywają one nazywane kartami praw podatnika¹⁹⁰. Pojawiły się nawet „wzorce” karty praw podatnika. W Polsce stan prawny w zakresie praw podatnika należy ocenić negatywnie¹⁹¹. Ocena ta odnosi się zarówno do stanu normatywnego (brak karty praw podatnika, obciążona wieloma wadami stara Ordynacja

¹⁸⁶ Por. Orzeczenie TK z 11 kwietnia 1994 r. K 10/93; www.lexlege.pl, (dostęp: 11.04.2022 r.).

¹⁸⁷ W. Nykiel, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, (w:) *Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji* (red.) A. Franczak, Wolters Kluwer 2021, s. 18.

¹⁸⁸ Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce*, Raport 2000, s. 113.

¹⁸⁹ Mariański A. Znaczenie Karty (Deklaracji) Praw Podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce, (w:) *Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji* (red.) A. Franczak, Wolters Kluwer 2021, s. 238.

¹⁹⁰ Kmiecik Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, KPPod. 2000/1, s. 15 i n.

¹⁹¹ W. Nykiel, op. cit. s. 19.

podatkowa, niska jakość legislacji podatkowej, represyjność prawa podatkowego), jak i praktyki naruszenia praw podatnika w toku stosowania prawa podatkowego¹⁹².

W Polsce powstało kilka projektów karty praw podatnika. Już w 2008 r. Krajowa Izba Doradców Podatkowych z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych wraz z Wydawnictwem Wiedza i Praktyka przygotowała Kartę Praw Podatnika¹⁹³. Zauważono wtedy rosnącą dysproporcję obowiązków podatnika i jego uprawnień. Wskazano także na nagminne naruszanie tych uprawnień przez organy podatkowe. Postulowano zatem zachowanie (przywrócenie) równowagi obowiązków i uprawnień.

Należy wspomnieć również o podpisanej 1.05.2011 r. Deklaracji Praw Podatnika pod patronatem Krajowej Rady Doradców Podatkowych, opracowaną przez zespół, w skład którego wchodził zarówno przedstawiciele nauki, jak i praktycy, w tym sędziowie, doradcy podatkowi¹⁹⁴. Powstały również projekty T. Dębowskiej-Romanowskiej, A. Mariańskiego czy D. Szubielskiej¹⁹⁵.

Założenia nowej karty tworzyli między innymi M. Sęk, J. Cichoń i W. Nykiel. Autorami samego projektu ustawy – Karty Praw Podatnika są M. Sęk i W. Nykiel. A. Mariański, M. Wilk, M. Sęk byli sprawozdawcami krajowymi w projekcie Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association, IFA) The practical protection of taxpayers fundamental rights¹⁹⁶.

Wysoką ocenę projektu sformułował Rzecznik Praw Obywatelskich. W jego stanowisku przeczytać można między innymi: „Wprowadzenie Karty Praw Podatnika należy uznać za jak najbardziej potrzebne. Karta w jednym dokumencie systematyzuje i konsoliduje

¹⁹² Wilk M., *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, KPPod, 2018/1, s. 103-104.

¹⁹³ Mariański A., *Karta Praw Podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „Prawo i Podatki”, 2008/4 (wyd.specj.), s. 7-12.

¹⁹⁴ Zob. Konieczny W., Babiarz S., Dauter B., Brzeziński B., Karwat P., Michalik T., Olesińska A., Szczygieł D., Szubielska D., *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego. <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/9/1643> (dostęp: 15.05.2023 r.).

¹⁹⁵ Zob. Dębowska-Romanowska, Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-28-2019/\\$file/9-020-28-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-28-2019/$file/9-020-28-2019.pdf) (dostęp: 15.05.2023 r.), Mariański A., Projekt Deklaracji Praw Podatnika, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 15.05.2023 r.), D. Szubielska, Projekt Karty Praw Podatnika, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 15.05.2023);

¹⁹⁶ Zob. The practical protection of taxpayers fundamental rights, red. P. Baker, P. Pistone “Cahier de droit fiscal international” 2015/100b.

najważniejsze prawa podatników. Niewątpliwie atutem Karty jest to, że posługuje się prostym i zrozumiałym dla obywateli językiem”¹⁹⁷.

Karta praw podatnika powinna być próbą podsumowania i wyjaśnienia prostym językiem praw i obowiązków podatników dotyczących ich spraw podatkowych, jednocześnie czyniąc te informacje łatwo dostępnymi oraz zrozumiałymi¹⁹⁸.

Istotną kwestią, która może być regulowana przez kartę praw podatnika, są wymagania stawiane przed krajowymi ustawodawcami w zakresie tworzonego prawa podatkowego. Jest to trudne zagadnienie, jako, że co do zasady polityka podatkowa jest suwerennym uprawnieniem państwa i przy założeniu nienaruszenia fundamentalnych praw i swobód obywatelskich, może być realizowana przez krajowych ustawodawców dość swobodnie. W niektórych państwach wprowadza się jednak pewne wymogi wobec tekstu ustaw, na przykład próby wprowadzenia jasności tekstu ustawy. W dziewięciu z 37 państw wskazano, że istnieje absolutny wymóg, aby tekst ustawy był napisany jasnym językiem, tak by będący laikiem podatnik mógł samodzielnie zrozumieć jej sens¹⁹⁹.

Systemy praw podatnika i ich ochrony stanowią element składowy każdego współczesnego państwa, opartego na standardach demokratycznych. Znaczenie konieczności zapewnienia efektywnego działania systemu praw podatnika i ich ochrony dostrzegane jest również na arenie międzynarodowej²⁰⁰. Waga, jaką przypisuje się konieczności ochrony praw podatnika, aby równoważyć uprawnienia organów podatkowych, reprezentujących związek publicznoprawny w relacji z podatnikiem ma szczególne znaczenie zwłaszcza w obszarze przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, które to działania prowadzą do wzrostu ingerencyjności oraz represyjności prawa podatkowego²⁰¹.

¹⁹⁷ <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-za-wprowadzeniem-karty-praw-podatnika> (dostęp: 23.05.2023).

¹⁹⁸ Mariański A., *Zasady prawa podatkowego – teoria i praktyka* (w:) *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, (red.) J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olseńska, t. I, Warszawa 2019, s. 162.

¹⁹⁹ Mariański A. Znaczenie Karty (Deklaracji) Praw Podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce, (w:) *Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji* (red.) A. Franczak, Wolters Kluwer 2021, s. 245.

²⁰⁰ Coroczny raport w przedmiocie aktualnego stanu ochrony praw podatników ujmowanych, jako składowa szerszej kategorii praw człowieka IBFD tzw. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. Aktualnie opracowane raporty dostępne w: <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/observatory-protection-taxpayers-rights-optr#> (dostęp: 12.05.2023).

²⁰¹ M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika ...*, op. cit., s. 97 – 98. Powołanie w ramach IBFD tzw. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights zostało uzasadnione potrzebą stworzenia systemu, który w terminowy oraz efektywny sposób zabezpieczał będzie prawa podatników w obliczu rosnącej ekspansji

Biorąc pod uwagę cechy polskiego systemu podatkowego oraz trudności w egzekwowaniu niektórych praw podatnika przez administrację skarbową, uzasadniony wydaje się wniosek, że taka karta podatnika powinna przyjąć formę ustawy²⁰².

uprawnień kontrolnych administracji podatkowych skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania oraz uchylaniu się od opodatkowania. Jako cel działania wskazano ponadto: 1) stworzenie katalogu zasad, minimalnych standardów i najlepszych praktyk, zapewniających urzeczywistnienie pracownika w ramach procedur, w których administracje podatkowe wykonują swoje uprawnienia kontrolne, a także 2) implementacja systemu nadzoru podejmowanych działań zgodnie z wykształconymi standardami w celu zabezpieczenia praw człowieka w obszarze opodatkowania (por. IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-05/OPTR%202017%20General%20Report.pdf> (dostęp: 15.05.2023)).

²⁰²Sęk M, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, KPPod. 2018/1, s. 92-93.

Rozdział II

Konstytucyjne i unijne ramy procedur podatkowych.

1. Wprowadzenie

Konstytucja RP jest kamieniem węgielnym prawodawstwa państwa polskiego. Od niej system prawa się zaczyna, z niej czerpie swą siłę, „z nią powinien być naprawdę, a więc realnie, nie tylko formalnie zgodny”²⁰³. Konstytucja wyraża pewną niezmiennność i stabilność, pozwala budować na bardziej trwałym gruncie konstytucyjnych praw i zasad systemy praw, czy też uprawnień, w poszczególnych gałęziach prawa²⁰⁴. To w Konstytucji RP należy poszukiwać pewnych granic opodatkowania i podstaw systemu opodatkowania i systemu ochrony praw podatnika, ponieważ to jej przepisy dotyczą kwestii związanych z wymogami tworzenia prawa podatkowego, zasad kształtowania systemu opodatkowania i konstytucyjnych praw obywatelskich w zakresie prawa daninowego²⁰⁵. Przepisy Konstytucji, dotyczące wolności i praw człowieka i obywatela oraz zasad tworzenia i stosowania prawa, mają „chronić podatnika przed dowolnością w kształtowaniu przez ustawodawcę konstrukcji podatkowych, a także zabezpieczać jego prawnie chronione interesy osobiste i majątkowe w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego”²⁰⁶. Celem tych przepisów jest bowiem określenie granic dla zgodnej z prawem ingerencji państwa i jego organów w sferę osobistych i majątkowych interesów obywateli oraz zapewnienie, aby opodatkowanie przebiegało według określonych prawem i społecznie akceptowanych reguł.

Pierwszą płaszczyzną oceny uprawnień kontrolujących i ich ewentualnych naruszeń są źródła prawne, a w szczególności Konstytucja RP. Konstytucja RP jest przede wszystkim źródłem ogólnych zasad prawa, tj. zasada legalizmu, zasada równości, zasada ochrony praw nabytych, zasada proporcjonalności, zasada ingerencji w prawa i obowiązki czy zasada sprawności działania organów władzy publicznej²⁰⁷.

²⁰³ E. Łętowska, op.cit. s.7-8.

²⁰⁴ Por. B. Szczurek, op.cit. s. 63.

²⁰⁵ Szerzej: B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPPod 2005, Nr 1, s. 21.

²⁰⁶ J. Oniszczyk, op.cit. s. 1.

²⁰⁷ M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, *Konstytucyjne zasady prawa i ich znaczenie dla interpretacji zasad ogólnych prawa i postępowania administracyjnego* (w:) System Prawa Administracyjnego, t.2, Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej, R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 24-25.

Konstytucja RP jest też źródłem zasady sprawiedliwości proceduralnej, która wynika z zawartej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego. W Konstytucji RP można doszukać się również źródła i prawa do dobrej administracji. To pierwsze oznacza "pewien zbiór dyrektyw zaadresowanych do prawodawcy na temat ustroju i zasad funkcjonowania organów"²⁰⁸. Prawo do dobrej administracji określane jest w doktrynie jako prawo podmiotowe o złożonym charakterze "które stanowi pewien zbiór uprawnień jednostki będącego adresatem działań organów władzy publicznej". Bez jasnego, mądrego czy przejrzystego prawa czy bez rozsądnych, działających w oparciu o nie instytucji, jakiegokolwiek wyrażanie się o prawach obywatela jest tylko retoryką²⁰⁹. Z przepisów Konstytucji RP można wywodzić prawo do dobrej administracji tj. art. 2 Konstytucji RP, ustanawiający zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz art. 1 Konstytucji RP i wynikająca z niego zasada dobrego wspólnego. Z kolei konstytucyjne prawa do dobrej administracji można wywieść z zasady ochrony godności ludzkiej (art. 30 Konstytucji RP). Jednak zasada ta „doznaje pewnych ograniczeń w przypadku takiego działania administracji publicznej, które nie jest zgodne z prawem poprzez stworzenie zamkniętego katalogu źródeł prawa, jak również zasady działania organów administracji pod kontrolą instancyjną (art. 78 Konstytucji RP)”²¹⁰.

Uregulowania Konstytucji RP odnoszą się zarówno do kryteriów tworzenia procedur administracyjnych oraz kryteriów budowy dobrej administracji. Te są wymogi, które kierowane są do ustawodawcy. Nie powinny być one jednak ignorowane przez władzę wykonawczą.

Wszelkie działania podejmowane przez organy administracji podatkowej powinny mieć oparcie w zasadach konstytucyjnych tj. równości, legalności, sprawiedliwości, proporcjonalności czy jawności postępowania. TK w jednym z wyroków z dnia 18 grudnia 2007 r.²¹¹ zauważył, że to na organach administracji publicznej spoczywa obowiązek przestrzegania zasady praworządności. A z zasady praworządności wynika m.in. nakaz wydawania rozstrzygnięć, natomiast w zakresie postępowania dowodowego - nakaz podejmowania czynności zgodnie z przepisami prawa zmierzających do ustalenia stanu faktycznego sprawy. Obowiązki te TK wywodzi z art. 7 i 2 Konstytucji RP. Pierwszy z nich

²⁰⁸ M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, op.cit. s. 28.

²⁰⁹ Ibidem, s. 28.

²¹⁰ J.Kulick, op.cit., s. 110.

²¹¹ Wyrok TK z 18 grudnia 2007 r. SK 54/05, OTK-A 2007, nr 11, poz. 158.

stanowi o zasadzie legalizmu w działaniach organów władzy publicznej, natomiast art. 2 Konstytucji RP ustanawia zasadę demokratycznego państwa prawnego.

W procesie wykładni prawa kolosalne znaczenie mają zasady prawa, które niekiedy decydują o ostatecznym kształcie zdekodowanej normy. W nauce prawa brak jest zgody co do ewentualnej typologii zasad czy też ich mocy; nie ma wątpliwości, że termin "zasada prawa" jest pojęciem wieloznacznym - pojawia się w nauce ekonomii i prawie.

Pod tym terminem kryć się mogą np. zasady tworzenia prawa jako zasady systemowe, doniosłe reguły postępowania (zasady systemu prawa i zasady części systemu prawa), normy dotyczące stosowania prawa i treści prawa materialnego (zasady I stopnia), jak i metazasady (zasady II stopnia) czy też nawet w pewnym sensie do zasady prawa urastać mogą zasady obowiązujące z uzasadnienia pozaetycznego (np. dyrektywy moralne)²¹². Z. Ziemiński zauważył, że w literaturze prawniczej w sprawie "zasad prawa" łatwo dostrzec zamęt terminologiczny i pojęciowy²¹³.

W polskiej nauce prawa przywołuje się często prace R. Dworkina, który atakuje pozytywizm prawny²¹⁴. Zajmując się zasadami prawa dowodzi, że pozytywizm zmuszałby do pominięcia w procesie interpretacji i stosowania prawa norm, które nie są regułami. Zdaniem R. Dworkina możemy wyróżnić dwie grupy wypowiedzi normatywnych, tj. reguły prawne (rules, nazywane również w literaturze zwykłymi normami) oraz zasady prawne (principles) i inne standardy²¹⁵. Normy mają określony zakres stosowania, zasady natomiast na ogół określonego zakresu stosowania nie posiadają.

Dworkin określa różnicę między regułami, a zasadami mianem "logicznej". Różnica między tymi rodzajami wypowiedzi nie przebiega - jego zdaniem - w sferze ich zakresów regulowania, lecz w zakresach zastosowania²¹⁶. Jak czytamy w słynnym zdaniu, że "regułę stosuje się na zasadzie wszystko albo nic" (all-or-nothing fashion), a oczywiste jest, że na takiej zasadzie reguła nie może "normować", zatem cechą charakterystyczną dworkinowskiej

²¹²A. Słysz, *Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, Wolters Kluwer Polska 2016, s. 220

²¹³ Zob. Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa-Poznań 1978, s. 101.

²¹⁴ Zob. R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998, s. 56.

²¹⁵ Ibidem, s. 56 i n.

²¹⁶ S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 32.

reguły jest to, że albo znajduje ona zastosowanie, albo nie²¹⁷. Jak twierdzi o zasadach nie można powiedzieć, że znajdują one zastosowanie, albo nie.

Kolejne rozróżnienie zasad od reguł prawa sprowadza się do odmiennej roli spełnianej przez analizowane typy wypowiedzi w procesie rozumowania podmiotu stosującego prawo. Reguły miałyby bowiem "wymuszać określone decyzje", zasady zaś "wskazywać pewien kierunek argumentacji"²¹⁸.

Zasady od reguł odróżnia posiadany przez te pierwsze "wymiar wagi lub doniosłości". Zasad nie charakteryzuje tylko sama doniosłość, bo „przecież taką samą doniosłość można by przypisać regułom, ale względność tej doniosłości”²¹⁹. Dla zasad w koncepcji Dworkina zbiór reguł kolizyjnych byłby niewskazany, ale wręcz niemożliwy. Konflikt i kontrowersyjność zasad należą bowiem w jego ujęciu do cech systemu prawa. Reguły musiałyby charakteryzować doniosłość "bezwzględna", którą można by uczynić definicyjnym przymiotem każdej reguły, przypisywanym jej ze względu na samo obowiązywanie²²⁰.

Z tych właśnie przyczyn zarówno w teorii prawa, jak i w dogmatyce poszczególnych jego gałęzi dają się zaobserwować kłopoty z nazwaniem i skatalogowaniem zasad w sposób jednolity i konsekwentny. Dotyczy to również prawa podatkowego²²¹.

Podsumowując powyższe zasady prawa na tle reguł prawa wyróżnia duża waga, a to przez wyróżnioną pozycję w procesie wykładni oraz stosowania prawa. Regułom prawnym należy nadawać treść będącą w zgodzie z zasadami prawa. To właśnie stanowi o nadrzędności zasad nad regułami. Ta nadrzędność ma charakter hierarchiczny. „Reguła nie może być niezgodna z zasadą; w razie *prima facie* kolizji między nimi przewyższa zasada”²²².

²¹⁷M. Dybowski, *Ronalda Dworkina koncepcja zasad prawa*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* Rok LXIII, zeszyt 3, 2001, s. 100.

²¹⁸R. Dworkin, op. cit. s. 63.

²¹⁹M. Dybowski, *Ronalda Dworkina koncepcja zasad prawa*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* Rok LXIII - zeszyt 3 - 2001, s. 103.

²²⁰Ibidem, s. 103.

²²¹H. Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, LEX Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 37.

²²²H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego, a ślepa ulica konkretności*, *Przegląd Prawa i Administracji* CIX, Wrocław 2017, s. 149.

Zasady prawa, zarówno na gruncie prawa podatkowego, jak i innych dziedzin prawa stanowią niezmiennie jeden z głównych przedmiotów zainteresowania przedstawicieli nauk prawnych. Samo pojęcie zasady prawa cechuje się wieloznacznością na gruncie prawoznawstwa, co wynika m.in. z faktu, że sam wyraz „zasada” pochodzi z języka potocznego, w rezultacie przejmując wszystkie wieloznaczności z niego wynikające²²³. Jednym z najczęściej występujących podziałów zasad prawa jest zapoczątkowany przez J. Wróblewskiego podział na „zasady systemu prawa” i „zasady-postulaty systemu prawa”. Zasady systemu prawa to obowiązujące normy prawne (wynikające bezpośrednio z obowiązujących przepisów prawnych bądź będących ich logiczną konsekwencją) oceniane jako zasadnicze, postulatami zaś są te wypowiedzi dyrektywne o zasadniczym, doniosłym charakterze, którym zgodnie z systemem źródeł prawa w danym państwie nie można przypisać statusu norm prawa obowiązującego, jednakże doktryna prawnicza przypisuje im charakter zasad prawa *de lege ferenda*²²⁴.

Zgodnie z poglądami J. Wróblewskiego termin „ogólne zasady prawa” jest używany w dwóch znaczeniach:

- 1) jako normy (lub ich konsekwencje) prawa pozytywnego oceniane jako zasadnicze, (tzw. zasady systemu prawa);
- 2) jako reguły, które nie są normami prawa pozytywnego, ani jego konsekwencjami (tzw. postulaty systemu prawa)²²⁵.

Następnie, w grupie postulatów systemu prawa J. Wróblewski wyodrębnia dwie podstawowe grupy, tj. racje norm prawa pozytywnego (choć z niego w sposób logiczny niewynikające) oraz reguły o ponadsystemowym charakterze, których nie wyprowadza się z systemu prawa pozytywnego. Jako racje norm prawa pozytywnego J. Wróblewski wskazuje reguły, które odpowiadają ogólnym celom jakim powinno odpowiadać prawo i ideały polityczne, które powinny być przez prawo realizowane.

Zasady prawa stanowią fundament każdego systemu prawa oraz określają podstawowe założenia w ramach jego gałęzi²²⁶. Zdaniem Z. Ziemińskiego, system prawny, który nie

²²³ S. Wronkowska, *Sposoby pojmowania zasad prawa*, PiP, 1972, z. 10, s. 167.

²²⁴ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii i wykładni prawa ludowego*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa, 1959, s. 259.

²²⁵ J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne”, Seria I, 1965, z. 42, s. 18.

zawierałby określonych zasad merytorycznych lub przy tworzeniu, którego nie przestrzegałoby się określonych zasad prawa, „byłby jedynie pozornym systemem prawa”²²⁷. Zasady te są metanormami nadrzędnymi ze względu na ich doniosłość²²⁸.

Zasady prawa są uwzględniane w procesie wykładni prawa, co ma charakter w pewnym sensie walidacyjny, a prawo podatkowe nie jest w tym zakresie wyjątkiem. Doniosłe znaczenie praktyczne zasad prawa przejawia się m.in. w tym, że „zasady prawa w trakcie stosowania konkretnej normy prawa zmuszają poniekąd podmiot je stosujący, by w razie wątpliwości dał pierwszeństwo zasadzie prawa i zdekodował normę w zgodzie z zasadą”²²⁹.

Za jednego z najbardziej znanych twórców zasad podatkowych uważa się A. Smitha, który już w XVIII wieku sformułował cztery zasady: równości, pewności, dogodności oraz taniości opodatkowania²³⁰. Myśl podatkowa A. Smitha jest niezmiennie przedmiotem analiz i rozważań wielu przedstawicieli nauk ekonomicznych. R. Gwiazdowski interpretując prezentowane przez Szkota zasady podatkowe, wskazał na tzw. zasadę konkretyzacji, polegającą na ścisłym powiązaniu celu, na który przeznaczany jest dany podatek i podatnika²³¹. Jak zauważył R. Gwiazdowski, konkretyzacja sprzyja lepszej ściągalności podatku i jego społecznemu odbiorowi. Zależność tę wskazywał na przykładzie podatku zwanego grzywną za emisję odpadów płaconego przez huty – jeśli danina ta przeznaczona byłaby na ochronę środowiska w jej bliskim otoczeniu, jej odbiór byłby lepszy niż w przypadku jej wydatkowania np. na zakup służbowych samochodów dla urzędników²³².

Wraz z rozwojem myśli ekonomicznej, przedstawiciele doktryny starali się przedstawić katalog zasad prawa podatkowego jako zbiór reguł postępowania zapewniających właściwe funkcjonowanie aparatu skarbowego tak, by chronił on zarówno interesy Skarbu Państwa, jak i podatników. W tym miejscu można powołać jeszcze Johna Stuarta Millę, Dawida Ricardę,

²²⁶A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne, Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 29.

²²⁷Z. Ziemiński, op.cit., s. 101.

²²⁸A. Kalis, *Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego*, Warszawa 2007, s. 125.

²²⁹A. Słysz, op.cit. s. 223.

²³⁰Por. A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, PWN, Warszawa 1954, s. 584 i n.

²³¹Pogląd ten nie jest jednak w pełni popierany w doktrynie, zdaniem M. Kosak – Wojnar zasada taka nie wynika z poglądów A. Smitha, a R. Gwiazdowski dokonał „pewnej nadinterpretacji myśli zawartej w dziełach A. Smitha”, M. Kosek- Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2012, s. 70.

²³²R. Gwiazdowski, Stare/Nowe zasady podatkowe, <https://wei.org.pl/article/stare-nowe-zasady-podatkowe/>, (dostęp: 12.06.2022).

Adolfa Wagnera oraz Fritza Neumarka. Wszyscy oni starali się stworzyć pewne zasady techniki podatkowej zapewniające spójność systemu podatkowego, jego racjonalizację oraz znalezienie złotego środka między interesami podmiotu czynnego i biernego²³³.

W drugiej połowie XIX wieku w okresie intensywnie rozwijającej się gospodarki pojawił się w Europie nowy kierunek myśli podatkowej, reprezentowany przez A. Wagnera i L. von Steina. Sformułowali oni tezy dotyczące opodatkowania w zupełnie odmienny sposób niż w nurcie liberalnym w ekonomii²³⁴.

Wykładnia prawa podatkowego pozostaje w zgodzie obowiązującym porządkiem prawnym wtedy, gdy jest zgodna z Konstytucją RP. Dlatego w trakcie dokonywania wykładni danego przepisu, aby uzyskać normę o prawidłowej treści bierze się pod uwagę zasady konstytucyjne oraz inne, pozostałe zasady (np. gałęzie prawa). Można też zauważyć, że pewne zasady konstytucyjne znajdują zastosowanie częściej niż inne²³⁵. Wskazuje się, że "w wykładni prawa podatkowego należy dążyć do uzyskania swojego rodzaju kompromisu pomiędzy dwoma podstawowymi wartościami, jakie powinno ono realizować, a wynikającymi z zasady pewności prawa oraz zasady sprawiedliwości. Ta ostatnia wyraża się równością i powszechnością opodatkowania"²³⁶. Oprócz zasad wyrażonych w Konstytucji RP bezpośrednio, mamy do czynienia z zasadami logicznie z niej wynikającymi, w których identyfikowaniu główną rolę pełni Trybunał Konstytucyjny.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zasady podatkowe są postulatami nauki, określającymi warunki, jakim powinien odpowiadać poprawnie zbudowany system podatkowy i poszczególne podatki²³⁷. Mimo braku katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego w jakimkolwiek akcie prawnym istnieją zasady prawa podatkowego, także takie, które są zasadami nie wyrażonymi w tekście ustaw - zasady takie wynikają głównie z Konstytucji RP - nie zawsze jednak wprost²³⁸.

²³³P. Łukasik, *Zasada demokratycznego państwa prawnego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, www.knpf.edu.pl, s. 1. (dostęp: 06.05.2021 r.).

²³⁴M. Weralski, *Pojęcie podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, red. M. Weralski, t. 3: Instytucje budżetowe, Ossolineum, Wrocław 1985, s. 41 i n.

²³⁵P. Łukasik, *Zasada demokratycznego państwa prawnego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, www.knpf.edu.pl s. 224, (Dostęp: 11.04.2021 r.).

²³⁶R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Vademecum Doradcy Podatkowego, Lex/el 2008.

²³⁷J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 14

²³⁸A. Słysz, op.cit. s. 226.

Konstytucyjne zasady tworzenia i stosowania prawa są ogólnymi postulatami wobec systemu prawa, które eksponują przyjęty w państwie system wartości i których realizacja wpływa korzystnie na sytuację prawną obywateli. Zasady te leżą u podstaw konstrukcji systemu prawa, wyróżniając się swoją doniosłością i szczególną rolą, którą pełnią nie tylko na obszarze prawa konstytucyjnego, ale i na obszarze poszczególnych dziedzin prawa. Zasady te wpływają na sytuację prawną obywateli, gdyż statuują po stronie państwa i jego organów określone obowiązki. Nie ulega wątpliwości, że od właściwej realizacji tych obowiązków zależy niejednokrotnie możliwość korzystania przez obywateli z przyznanych im praw.

Część zasad wyartykułowana jest wprost w przepisach Konstytucji takich jak np. zasada praworządności. Zdecydowana jednak większość zasad jest wyinterpretowana z zapisanej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego, która z perspektywy tematu tej pracy ma szczególne znaczenie.

2. Zasady podatkowe a zasady prawa podatkowego

Zasady prawa podatkowego stanowią w pewnym sensie trzon dla tej gałęzi prawa²³⁹. B. Brzeziński i W. Nykiel wskazują w odniesieniu do zasad prawa podatkowego, iż mogą one przybierać postać normatywną lub mieć wyraz doktrynalny bądź orzecznicy. Znajdują jednak swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. Nawet zasady prawa podatkowego formułowane przez doktrynę mają doniosłe znaczenie, bowiem „choć nie mają charakteru normatywnego, wpływają jednak - dzięki uwzględnianiu ich przy wykładni norm prawnych - na treść norm prawa obowiązującego, co wydaje się być przez naukę prawa akceptowane”²⁴⁰.

Mimo, iż problematyka zasad podatkowych i zasad prawa podatkowego jest złożona i pogłębianie ustaleń w tym zakresie jest ciągle wyzwaniem dla nauki, mają one doniosłe znaczenie praktyczne, gdyż "zasadami podatkowymi należy kierować się tworząc przepisy prawa podatkowego, badając ich konstytucyjność, dokonując ich wykładni oraz stosując je w związku z rozstrzygnięciem o uprawnieniach i obowiązkach podatkowych”²⁴¹.

²³⁹B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* (w:) B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 136.

²⁴⁰A. Mariański, op.cit. s. 81.

²⁴¹C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Lexis Nexis, Warszawa 2006, s. 67.

Konstytucja RP zawiera szereg uregulowań, które można by nazwać zasadami prawa, jednak tylko niektóre z nich mają zastosowanie względem prawa podatkowego. Zasady rangi konstytucyjnej są zasadami stosowanymi w procesie wykładni prawa podatkowego, nie ma zatem potrzeby ich powtarzania w przepisach gałęzi prawa podatkowego²⁴².

Zasady, zarówno na gruncie prawa podatkowego, jak i innych dziedzin prawa, stanowią niezmiennie jeden z głównych przedmiotów zainteresowania przedstawicieli nauk prawnych. Jak słusznie zauważa A. Mariański istnieje różnica między zasadami podatkowymi a zasadami prawa podatkowego²⁴³. Zasady prawa będące normami prawnymi, wpływają zarówno na stanowienie, jak i stosowanie prawa. W tym zakresie szczególną rolę odgrywają zasady konstytucyjne, które winny być przestrzegane zwłaszcza w procesie stanowienia przepisów prawa podatkowego.

Zasady podatkowe zostały sformułowane najpierw przez przedstawicieli myśli liberalnej (A.Smith, D.Ricardo, J.B.Say), by w kolejnych dekadach ulegać zmianom pod wpływem różnych kierunków debaty społecznej i ekonomicznej²⁴⁴.

Zasady podatkowe ewoluują zatem w czasie, co związane jest także z samą zmianą systemów podatkowych. Część z nich pojawiła się wraz z wprowadzeniem, a następnie wzrostem znaczenia, podatków dochodowych. Zmiany ekonomii systemu podatkowego miały także wpływ na ich dostosowanie do zmieniającego się otoczenia społeczno-gospodarczego. Niemniej część klasycznych zasad podatkowych zawsze pozostanie aktualna (np. pewności i dogodności opodatkowania, taniaści podatku). Jak się wydaje również powszechnie była, jest i zapewne będzie wskazywana doniosłość zasady sprawiedliwości podatkowej. Jedyny problem polega na jej różnym rozumieniu, a przede wszystkim stosowaniu w praktyce legislacyjnej²⁴⁵.

²⁴² Zob. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady prawa podatkowego*, Prz. Pod. 2002, nr 3, s.11.

²⁴³ Por. A.Mariański, (Nie)sprawiedliwy podatek dochodowy od osób fizycznych, Monografie prawnicze, C.H.Beck, 2021.

²⁴⁴ A.Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC Grupa Wolters Kluwers Warszawa 2001.

²⁴⁵ A.Mariański, (Nie)sprawiedliwy podatek dochodowy od osób fizycznych, Monografie prawnicze, C.H.Beck, 2021, s. 18.

Zasady ogólne prawa podatkowego podkreślają wartości, które to prawo chroni, bądź których nie powinno naruszać przy realizacji własnych celów oraz odzwierciedlają charakter norm tej dziedziny prawa²⁴⁶ Określenie „ogólne” należałoby rozumieć jako zasady naczelne, podstawowe, obejmujące całość systemu podatkowego, zasady, którym inne, niebędące ogólnymi są podporządkowane (zasady szczegółowe)²⁴⁷.

W doktrynie wskazuje się na różny katalog zasad ogólnych prawa podatkowego²⁴⁸. Najczęściej zalicza się do nich:

- 1) zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – istotne niejasności co do stanu prawnego lub faktycznego winny być rozstrzygane na korzyść podatnika,
- 2) zasadę nieretroaktywności prawa podatkowego –zakaz stosowania nowych przepisów do sytuacji, których zaistnienie nastąpiło przed ich wprowadzeniem;
- 3) zasadę ograniczonego stosowania analogii – wykładnia przepisów podatkowych nie powinna prowadzić do ustanowienia bądź poszerzenia obowiązków, ale także ograniczenia uprawnień adresatów tejże normy;
- 4) zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg podatkowych – prawo do ulg i zwolnień podatkowych powinno przysługiwać podatnikowi choć nie dłużej niż okres przewidziany do zwrotu nadpłaty;
- 5) zasadę respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa – pojęcia mające ustalone znaczenie w innych dziedzinach prawa mają to samo znaczenie w prawie podatkowym;
- 6) zasadę stosowania przepisów proceduralnych dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami – nakazuje stosowanie przepisów dotychczasowych do spraw, które zostały wszczęte pod rządami ustawy, w której są unormowane w sytuacji, gdy przepisy te zostały zmienione a ustawa nie zawiera przepisów intertemporalnych;
- 7) zasadę stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami – do oceny zdarzeń z przeszłości zastosowanie mają przepisy obowiązujące w momencie zaistnienia stanu faktycznego do którego stosuje się przepisy;
- 8) zasadę ustawowej regulacji podatków – art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy; adresatem tej

²⁴⁶B. Brzeziński, W. Nykiel, op.cit., s. 136.

²⁴⁷J. Harasimowicz, O ogólnych zasadach podatkowych, „Roczniki Nauk Prawnych”, 1998, nr 8, s. 62.

²⁴⁸A. Mariański, op.cit.. s. 19.

zasady jest ustawodawca i zgodnie z nią, na etapie stanowienia prawa obowiązuje go wyłączność ustawowa w stosunku do wymienionych w tym artykule elementów podatku;

9) zasadę ogólności podatku – aby zapobiec naruszeniu zasady równości adresaci norm podatkowych powinni być wskazani w sposób możliwie najszerszy;

10) zasadę legalizmu – ujęcie tej zasady w aspekcie proceduralnym oznacza nakaz działania administracji podatkowej na podstawie prawa i w jego granicach, natomiast w rozumieniu materialnym oznacza nakładanie podatków w drodze ustawowej;

11) zakaz konfiskacyjnego charakteru podatku – podatek traktowany jako wyjątek od prawa własności, nie powinien pełnić funkcji konfiskaty mienia; zasada ta jest ściśle związana z zasadą zdolności płatniczej podatnika i ochrony źródła dochodów (majątku), będących przedmiotem opodatkowania;

12) zasadę równości (niedyskryminacji) – zasada zakłada, że podmioty znajdujące się w identycznej sytuacji faktycznej powinny być traktowane tak samo;

13) zasadę budzenia zaufania podatników do administracji podatkowej – postępowania powinny być transparentne, jasne i zrozumiałe dla podatników, a organy podatkowe powinny działać rzetelnie;

14) zasadę respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej – ta zasada powinna zapewniać podatnikom pewność. Nie powinno dochodzić do sytuacji, gdy zgodnie z utrwaloną, wieloletnią praktyką interpretacyjną prezentowaną przez organy podatkowe podatnik ocenił w pewien sposób swoją sytuację podatkową a następnie, w wyniku zmiany tej utrwalonej linii orzeczniczej podejście organów do tej kwestii zostało zmienione;

15) zasadę proporcjonalności – nakłada na organy podatkowe, na ustawodawcę, obowiązek wybrania działań cechujących się jednocześnie skutecznością oraz możliwie najmniejszą uciążliwością dla podatnika,

16) zasadę sądowej ochrony praw podatnika – prawo do zaskarżenia ostatecznych decyzji podatkowych na drodze postępowania sadowoadministracyjnego;

17) zasadę szybkości załatwiania spraw podatkowych - powinna być stosowana do wszelkich działań administracji skarbowej.

Wskazane w powyższym wyliczeniu zasady powinny znaleźć się jako zasady ustanowione *explicite* w przepisach ordynacji podatkowej²⁴⁹. Pojawił się postulat

²⁴⁹B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Prz.Pod. 2002, nr 2, s. 9–11.

wprowadzenia takich zasad. Po raz pierwszy został przedstawiony przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego²⁵⁰.

W doktrynie prawa podatkowego od dłuższego czasu toczy się dyskusja czy wprowadzenie nawet najszerszego katalogu zasad ogólnych prawa podatkowego poprawi sytuację podatników. Zasada *in dubio pro tributario*, pokazuje, że zmiana ta nie zmieniła w zasadniczy sposób zakresu jej stosowania, bowiem dość często sądy administracyjne często ją ignorują²⁵¹. Podobnie nie spełnia swojej funkcji zasada legalizmu. W zakresie jej stosowania wskazuje się, że zasada zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe ma charakter tylko deklaracyjny²⁵². Dlatego warto rozważyć potrzebę, rolę i zakres Karty Praw Podatnika bądź Karty Dobrych Praktyk Podatkowych²⁵³, także wobec istotnych zastrzeżeń odnośnie praktyki stanowienia prawa podatkowego²⁵⁴.

Dla kształtowania systemu podatkowego znaczenie mają zasady prawa podatkowego jako postulaty, jak i zasady podatkowe. W tym zakresie szczególną rolę odgrywają zasady konstytucyjne, które winny być przestrzegane w procesie stanowienia przepisów prawa podatkowego²⁵⁵. Ze względu na zakres badawczy pracy konieczne jest również omówienie zasad konstytucyjnych jako mających doniosłe znaczenie dla gwarancji procesowych uczestników procedur podatkowych w państwie prawa.

²⁵⁰Projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, KPP 2001, nr 3/4, s. 115–121.

²⁵¹A.Mariański, Zasada *in dubio pro tributario*. (w:) A.Mariański (red.), Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków, Warszawa 2019, s. 3-7.

²⁵²A.Mariański, Zasady prawa podatkowego – teoria i praktyka, (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Tom I, Warszawa 2019, s. 283-292.

²⁵³A.Mariański, Znaczenie karty (deklaracji) praw podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce (w:) Ochrona praw podatnika, (red.) A. Franczak, Warszawa 2021, s. 107 i n.

²⁵⁴W.Nykiel, Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia, KPP 2019, nr, 4 , s. 9 i n.

²⁵⁵A. Mariański, op.cit. s.19.

3. Zasada demokratycznego państwa prawnego

Zasada demokratycznego państwa prawnego jest swoistym credo doktryny prawa konstytucyjnego i jedną z najważniejszych zasad konstytucyjnych²⁵⁶.

Zalążki koncepcji państwa prawnego powstały u schyłku XVIII w. w postaci wywiedzionego z idei oświecenia i rewolucji francuskiej hasła politycznego, użytecznego w walce z despotycznym absolutyzmem, nieograniczoną i niekontrolowaną władzą²⁵⁷. Pochodzenie zasady demokratycznego państwa prawnego wywodzi się z niemieckiej kultury prawnej XIX wieku, stąd też w polskim prawie, wobec braku znaczniejszych dokonań dla wyjaśnienia koncepcji państwa prawnego zwrócono się przede wszystkim do niemieckiej doktryny prawa²⁵⁸. W ciągu XIX w. pod wpływem rozwijających się idei liberalizmu i konstytucjonalizmu, koncepcja ta uzyskała "kontury prawne".

Wiek XX to okres, w którym doktryna państwa prawnego wzbogaca się. Obok takich tradycyjnych wartości, jak wolność i demokracja, pojawia się równość, a także sprawiedliwość społeczna, co znajduje wyrażenie w formule państwa socjalistycznego²⁵⁹. Po raz pierwszy terminu *Rechtsstaat*, tj. państwo prawa (prawne) użył J.W. Petersen w 1978 r., odnosząc go właśnie do państwa szanującego uprawnienia swoich obywateli²⁶⁰. To pojęcie zmieniło swój charakter przechodząc z doktryny politycznej do doktryny prawnej. Ostatecznie wchodząc do języka prawnego i konstytucyjnego stało się pojęciem prawnym. Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP "Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej"²⁶¹.

Zdaniem konstytucjonalistów²⁶², art. 2 Konstytucji RP jako jedna z podstawowych zasad ustrojowych ją kreuje, przypisując wszystkim organom władzy publicznej

²⁵⁶Por. W. Skrzydło, *Polskie prawo konstytucyjne*, Lublin 2003, s.20-21.

²⁵⁷E. Morawska, *Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2003, s. 10.

²⁵⁸L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 62.

²⁵⁹B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2015 r., s. 178.

²⁶⁰*Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Komentarz, (red:) L. Garlicki, M. Zubik, Wydawnictwo Sejmowe Warszawa 2016 r., s. 97.

²⁶¹Sformułowanie to do polskiego systemu konstytucyjnego wprowadzone zostało w noweli grudniowej (29 grudzień 1989 r.) - poprawce Konstytucji z 1952 r. W tym samym brzmieniu zasada ta była zamieszczona w Małej Konstytucji z 17 października 1992 r.

²⁶²W. Wronkowska, *Klauzula państwa prawnego* (w:) A. Preisner, T. Zalasinski (red:) Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP, Wrocław 2005, s. 17.

podejmowanie działań, które przybliżają realizację modelu państwa prawnego. W szczególności nakazuje legislatywie takie ukształtowanie porządku prawnego "by stworzyć gwarancje urzeczywistniania standardów państwa prawa", co oznacza, że w tym znaczeniu można mówić o dyrektywalnym, a nie opisowym charakterze art. 2 Konstytucji RP.

Zdaniem E. Morawskiej²⁶³ charakterystyka państwa polskiego jako demokratycznego, prawnego i sprawiedliwego stanowi zasadę konstytucyjną, a nie tylko klauzulę. Jest przy tym „klauzulą generalną w najściślejszym tego zwrotu znaczeniu jako niedookreślony znaczeniowo zwrot języka prawnego, odsyłający do ocennych i tylko ogólnie ukierunkowanych kryteriów pozaprawnych, którego treść ustala się w procesie stosowania prawa”. Art. 2 Konstytucji RP to metaklauzula, o większym znaczeniu od innych, ze względu na zakres i rodzaj odesłań, praktykę orzeczniczą TK. Art. 2 Konstytucji RP jest wysoko usytuowany w systematyce wewnętrznej konstytucji. Obywatel zaś ma być chroniony tą zasadą przed ingerencją organów władzy publicznej.

Zasada demokratycznego państwa prawnego stanowi "klucz do czytania innych przepisów prawnych" ²⁶⁴. Z przepisu tego wynika nakaz adresowany do wszystkich organów państwa, aby „starały się nadać interpretowanym przepisom sens najbardziej odpowiadający wartościom chronionym konstytucyjnie” tj. stosowały wykładnię zgodną z Konstytucją RP²⁶⁵.

Konsekwencją obowiązywania zasady państwa prawnego jest uznanie priorytetu państwa prawa przy pomocy którego odbywa się proces zarządzania państwem. Te wzajemne relacje wyznaczone są przez podstawowe wolności i prawa konstytucyjne. Wszelki regres w tym zakresie jest konstytucyjnie niedopuszczalny, ponieważ powoduje zejście poniżej pewnych, ustalonych już minimalnych standardów.²⁶⁶ Jednym z zasadniczych założeń państwa prawnego jest sfera nienaruszalnych, konstytucyjnie określonych praw człowieka i obywatela²⁶⁷.

Obowiązywanie standardu demokratycznego państwa prawa jest procesem dynamicznym. Na tle tego przepisu "można mówić o istnieniu pewnej idei, a nie jakiegoś

²⁶³ E. Morawska, op.cit. s. 186-188.

²⁶⁴ J. Jaskiernia, *Rozumienie niektórych norm konstytucyjnych o charakterze klauzul generalnych w świetle prac konstytucyjnych*, Gdańskie studia prawnicze 1998/2/7-14, s. 10.

²⁶⁵ Wyrok SN z 24 czerwca 1993 r. III ARN 33/93, Państwo i Prawo 1994, z. 9, s. 111.

²⁶⁶ Por. B. Szczurek, op.cit. s. 66.

²⁶⁷ E. Łętowska, op.cit. s. 106.

jednego gotowego wzorca (standardu)”²⁶⁸. Trybunał Konstytucyjny traktuje art. 2 Konstytucji RP jako swoistą klauzulę generalną, "zbiorcze wyrażenie" wielu szczegółowych reguł i zasad, które "w sposób immanentny wynikają z aksjologii oraz istoty demokratycznego państwa prawnego"²⁶⁹. Nie ulega wątpliwości, że w praktyce orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych uznaje się jego walor normatywny, niezależnie od doktrynalnych kontrowersji wokół charakteru prawnego omawianego przepisu²⁷⁰.

Zasada demokratycznego państwa prawnego stanowi punkt odniesienia dla wykładni prawa, a także podstawę orzekania o konstytucyjności aktów prawnych. Wątpliwości jakie pojawiają dotyczą pochodnych zasad z niej wynikających. Czy w przypadku pochodnych zasad z niej wynikających należy mówić o "zasadzie", czy też raczej o "wartości", względnie "wartościach"? Jedni przedstawiciele nauki prawa uznają to za wartości konstytucyjne, inni nazywają zasadami konstytucyjnymi. Zdaniem W. Wołpiuka²⁷¹ trudność polega na oddzieleniu zasad od wartości, zwłaszcza gdy określone wartości są jednocześnie zasadami; utożsamienie są to pojęcia powiązane, ale różniące się. Każdej "zasadzie" odpowiada "wartość"²⁷², dlatego zasadnym wydaje się posługiwanie w niniejszej pracy określeniem zasada prawa.

Adresatami zasad wynikających z art. 2 Konstytucji RP są wszystkie organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo²⁷³. Naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego, czy to przez prawo materialne (przepis aktu prawnego), czy też w trakcie konkretnego postępowania (procedury), stanowić może podstawę eliminacji tak normy prawa materialnego, jak i rozstrzygnięcia. Gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa, ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji RP powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie.

Z zasady demokratycznego państwa prawa Trybunał Konstytucyjny wyprowadził wiele zasad pochodnych z których najważniejsza to zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta ma priorytetowe znaczenie dla

²⁶⁸J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Kraków 2000, s. 36.

²⁶⁹ B. Banaszak, *Prawo Konstytucyjne*, Warszawa 2015, s.229.

²⁷⁰Por. szerzej H. Filipczyk, op.cit., s. 46.

²⁷¹W. Wołpiuk, *Zasady oraz wartości a jakość Konstytucji [w:] Jakość prawa*, (red) A. Wasilkowski, Warszawa 1996 r.

²⁷² H. Filipczyk, op.cit. s. 38.

²⁷³ Wyrok TK z 21 czerwca 2011 r. P 26/10, www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 07.05.2021 r.)

normatywnej treści klauzuli państwa prawnego. Wynika to z funkcji jaką ta klauzula pełni, która to określa relację między osobą a państwem oraz również z faktu, że zasada ta stanowi podstawę obowiązywania innych zasad konstytucyjnych. Relacja chroni przed nadmierną ingerencją władzy państwowej inne podmioty stosunków prawnych²⁷⁴.

W ocenie TK zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa określa się także zasadą lojalności państwa względem obywateli. Jest ona jedną z najważniejszych zasad pochodnych, które wynikają z zasady demokratycznego państwa prawnego²⁷⁵.

Przepisy prawa podatkowego również stanowią o prowadzeniu postępowania w sposób budzący zaufanie do obywateli. Stosownie do treści art. 121 § 1 o.p. "postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych". Przepis ten ma zastosowanie do kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, a także kontroli celno-skarbowej poprzez nawiązanie w swojej treści do art. 292 o.p. i 280 o.p. Z przepisu tego wyprowadza się również zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów państwa²⁷⁶.

Zasada zaufania obywateli do państwa i prawa obejmuje swym zakresem jeszcze inną zasadę, której przypisuje się również rangę konstytucyjną - zasadę pewności prawa. Pewność prawa to cecha polegająca na tym, że podmiot, do którego prawo się odnosi, jest w stanie przewidzieć determinowane prawem skutki faktów zachodzących we własnych i innych podmiotach²⁷⁷.

W ocenie H. Filipczyk²⁷⁸ art. 121 § 1 o.p. jest klauzulą zawierającą odesłanie pozatekstowe do porządku etycznego, a w szczególności do wartości pewności prawa. Chodzi tu o pewność w aspekcie tego, że na podstawie obowiązującego prawa obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym kontekście zauważyć można podobieństwo do znanej z prawa prywatnego i międzynarodowego zasady *pacta sunt servanda*, zasady nakazującej dotrzymywanie umów²⁷⁹.

²⁷⁴ Wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09, OTK-A 2010, poz. 3.

²⁷⁵ Wyrok TK z 20 grudnia 1999 r., K 4/99, OTK 1999, Nr 7, poz. 165.

²⁷⁶ H. Filipczyk, *op.cit.* s. 59.

²⁷⁷ Zob. Z.Kmieciak, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 65.

²⁷⁸ H. Filipczyk, *ibidem*, .s. 61.

²⁷⁹ Wyrok TK z 13 listopada 2013 r., K 2/12, OTK - A 2012, Nr 10, poz. 12.

Szczególne znaczenie zasady pewności prawa i związanej z nią zasady bezpieczeństwa prawnego widoczne jest w prawie regulującym daniny publiczne. Przy zwiększeniu obciążeń daninowych należy zapewnić podmiotom, których to dotyczy odpowiedni czas do racjonalnego rozporządzenia swoimi interesami²⁸⁰.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, "ochronie konstytucyjnej podlegać musi zaufanie obywateli nie tylko do litery prawa, ale także do sposobu jego interpretacji przyjmowanej w praktyce stosowania prawa przez organy państwa (...). W świadomości społecznej treść prawa rozpoznawana jest przede wszystkim ze sposobu jego interpretacji w praktyce stosowania prawa przez organy państwowe. Faktu tego nie można ignorować określając treść konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa²⁸¹.

Z zasadą zaufania obywateli do państwa wiązać można również zasadę sprawiedliwości proceduralnej. Zasada ta przywoływana jest w literaturze prawa administracyjnego, a poniekąd zastosowanie znajduje również na gruncie prawa podatkowego, dlatego powinna być zatem również zasadą prawa podatkowego²⁸².

Podmioty kontrolujące powinny w sposób sumienny oraz rzetelny szczegółowo wyjaśniać stronom powzięte przez siebie czynności prawne w zakresie kontroli podatkowej względem podatnika, co z kolei może przełożyć się na zwiększenie zaufania obywateli do organów państwa. Budowanie oraz pogłębianie zaufania dla działań prawnych podjętych przez organy podatkowe podczas kontroli podatkowej wobec podatników powinny stanowić podstawę stabilności systemu podatkowego.

Zasada zaufania obywatela do państwa stała się podstawą konstytucjonalizacji zasady *lex retro non agit*. i stanowi ona podstawę porządku prawnego. Zasada niedziałania prawa wstecz ma swoje korzenie w starożytności. W prawie rzymskim funkcjonowała już na gruncie Kodeksu Justyniana²⁸³, natomiast w polskim porządku prawnym przywołana była już w XIV wieku. Była ona uznaną zasadą systemu prawnego II Rzeczypospolitej²⁸⁴.

²⁸⁰ Wyrok TK z 19 grudnia 2002 r., K 33/02, Dz. U. Nr 1 z 8 stycznia 2003, poz. 15.

²⁸¹ Wyrok TK z 27 listopada 1997r., U 11/97, OTK 1997, nr 5 - 6, poz. 57.

²⁸² Por. A. Słysz, *Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, op.cit. s. 226.

²⁸³ Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym; <http://www.tribunal.gov.pl/publikacje/e-publicacje> (dostęp:07.05.2021r.).

²⁸⁴ Wyrok TK z 8 marca 2005 r., K 27/03, OTK 2005, Nr 3, poz. 22.

Istota zasady niedziałania prawa wstecz sprowadza się do stwierdzenia, że prawo powinno co do zasady działać na przyszłość. Nie należy stosować norm prawnych, które miałyby być stosowane do zdarzeń zaszłych i zakończonych przed ich wejściem w życie. Nawet jeżeli w chwili dokonywania tej oceny obowiązują już nowe przepisy, to następstwa prawne zdarzeń mających miejsce pod rządami dawnych norm, należy oceniać według tych norm²⁸⁵. Z wstecznym (retroaktywnym) działaniem przepisów mamy do czynienia wówczas, gdy prawodawca nakazuje określone fakty prawnie relewantne, zaistniałe przed wejściem w życie nowych przepisów, oceniać w świetle tych nowych przepisów. Wprowadza fikcję jakoby przepisy te, obowiązywały już w dacie nastąpienia ocenianych faktów.

Zasada niedziałania prawa wstecz jest dyrektywą postępowania organów prawodawczych, polegającą na zakazie stanowienia nie tylko przepisów prawnych, ale i norm prawnych. Normy te nakazują stosować nowe ustanowione normy prawne do zdarzeń prawnych, które miały miejsce przed ich wejściem w życie²⁸⁶. Niedopuszczalne jest takie stanowienie norm z mocą wsteczną, jeśli podmioty, których te normy dotyczą, nie mogły racjonalnie przewidzieć tego rodzaju decyzji. Nawet nadzwyczajne okoliczności, czy dobra podlegające ochronie konstytucyjnej takiej decyzji nie usprawiedliwiają. Można od niej odstąpić, jednak tylko wyjątkowo i z usprawiedliwionych względów. Należy nadać normom możliwość oddziaływania na sytuacje zastane, jeżeli zaistniały istotne powody, a zainteresowane podmioty miały podstawy, by oczekiwać uchwalenia takich norm²⁸⁷.

Zasada niedziałania prawa wstecz znajduje swoje oparcie w takich wartościach jak poszanowanie praw nabytych, bezpieczeństwo prawne oraz pewność obrotu prawnego. Z tych też względów odstępstwo od tej zasady może następować wyjątkowo z ważnych powodów, bądź gdy wynika to z natury normowanych stosunków. Pomimo że zakaz retroaktywności prawa stanowi istotny element demokratycznego państwa prawnego i powiązany jest z takimi wartościami jak pewność i przewidywalność prawa, nie ma on jednak waloru absolutnego²⁸⁸. Odstępstwo od tej zasady dopuszczalne jest wtedy, gdy jest to konieczne do realizacji wartości konstytucyjnej, uznanej w danym wypadku za ważniejszą od wartości chronionej zakazem retroakcji, a także jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady

²⁸⁵ Wyrok TK z 12 maja 2009 r. P 66/07, OTK 2009, Nr 5, poz. 65.

²⁸⁶ Por. P. Tuleja, op.cit. s. 226.

²⁸⁷ Wyrok TK z 27 lutego 2002 r. , K 47/01, OTK-A 2002, Nr 1, poz. 68.

²⁸⁸ *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego...*op.cit. s. 51.

konstytucyjnej, a realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa²⁸⁹. Na gruncie obowiązującej Konstytucji RP nie można całkowicie wykluczyć stanowienia regulacji retroaktywnych w sferze prawa daninowego, regulacje takie muszą mieć jednak mocne uzasadnienie aksjologiczne²⁹⁰.

Bardzo ważny dla ochrony praw jednostki (podatnika) jest zakaz naruszania interesów w toku. Ustawodawca dokonując modyfikacji stanu prawnego musi pamiętać o interesach, które ukształtowały się przed dokonaniem zmiany stanu prawnego. Zasada ta zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Z punktu widzenia ochrony interesów w toku - istotne znaczenie ma sposób określania przedsięwzięć, do których odnosi się dana regulacja prawna. Akt normatywny może wyznaczać ramy czasowe dla ściśle określonych w tym akcie rodzajów przedsięwzięć, może również wyznaczać ramy prawne dla wszelkiego rodzaju przedsięwzięć gospodarczych czy społecznych. Wielokrotnie formułowano tezę o konieczności przestrzegania przez ustawodawcę horyzontu czasowego, który sam ustalił²⁹¹. Złamanie swego rodzaju przyrzeczenia musi być uznane za wyraz szczególnej nieodpowiedzialności władzy publicznej i tym samym za wyjątkowo rażące naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będącej jednym z fundamentów państwa prawnego²⁹².

Jednostka zawsze musi się liczyć z tym, że zmiana warunków społecznych i gospodarczych może wymagać nie tylko zmiany obowiązującego prawa, ale nawet niezwłocznego wprowadzenia w życie nowych regulacji prawnych. Ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również ryzyko niekorzystnych zmian systemu podatkowego. Istotne znaczenie ma także horyzont czasowy działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia. Im dłuższa jest perspektywa czasowo podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa²⁹³.

Zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w ciągu roku jest traktowany jako uszczegółowienie - w odniesieniu do prawa daninowego - zasady zaufania obywateli do

²⁸⁹ Wyrok TK z 10 grudnia 2007 r., P 43/07, Dz. U. 2007, Nr 235, poz. 1734.

²⁹⁰ Wyrok TK z 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06, Dz. U. 2007, Nr 69, poz. 468.

²⁹¹ Wyrok TK z 31 marca 1998 r. K 24/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 13.

²⁹² Wyrok TK z 19 kwietnia 2005 r. K 4/05, OTK-A, 2005, Nr 4, poz. 37.

²⁹³ Wyrok TK z 13 marca 2000 r. K 1/99, Dz. U. 2000, Nr 17, poz. 228.

państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego. Zakaz ten jest zabezpieczeniem możliwości rozporządzania przez jednostkę swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych opublikowanych i znanych podatnikowi jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego²⁹⁴. Przyjmuje się, że prawo podatkowe powinno cechować się większą jeszcze niż standardowa jasnością i precyzją formułowania przepisów, by wypełnić wymagania stawiane zasadzie pewności prawa.

Wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa oraz bezpieczeństwa prawnego mają charakter wiążący dla ustawodawcy. Tylko w sytuacji szczególnej konieczności uzasadnionej interesem publicznym można odstąpić od tych zasad²⁹⁵.

Kolejną ważną zasadą, którą można wyprowadzić z zasady demokratycznego państwa prawnego jest zasada ochrony praw słuszenie nabytych. Waga tej zasady wynika przede wszystkim ze sposobu, w jaki oddziałuje ono na prawa socjalne, kulturalne i ekonomiczne. Ochrona prawa nabytych dotyczy nie tylko praw majątkowych, ale odnosi się również do różnego rodzaju praw podmiotowych, takich, które nie mają podstawy konstytucyjnej. Zasada ta jest ściśle związana z zasadami bezpieczeństwa prawnego i ochrony zaufania do państwa i prawa, a więc wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego²⁹⁶. Ochronie mogą podlegać zarówno prawa nabyte wskutek aktu stosowania prawa tj. wyroki czy decyzje, ale również prawa nabyte *in abstracto* na podstawie ustawy, przed zgłoszeniem wniosku o ich przyznanie. Zasada ochrony praw nabytych nie ma charakteru absolutnego. Zdaniem TK, by ocenić dopuszczalność ograniczeń praw nabytych, należy rozważyć:

- 1) czy podstawą wprowadzonych ograniczeń są inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne;
- 2) czy nie istnieje możliwość realizacji danej normy, zasady lub wartości konstytucyjnej bez naruszenia praw nabytych;
- 3) czy wartościom konstytucyjnym, dla realizacji których prawodawca ogranicza prawa nabyte można w danej, konkretnej sytuacji przyznać pierwszeństwo przed wartościami znajdującymi się u podstaw zasady ochrony praw nabytych, a także,

²⁹⁴Wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r. K 48/04

https://trybunal.gov.pl/fileadmin/content/omowienia/K_48_04_p_PL.pdf (dostęp: 22.08.2021 r.).

²⁹⁵Wyrok TK z 12 stycznia 2000, P 11/98, Dz. U. 2000, Nr 3, poz. 46.

²⁹⁶Wyrok TK z 4 kwietnia 2006 r. , K 11/04, Dz. U. 2006, Nr 61, poz. 437.

4) czy prawodawca podjął niezbędne działania mające na celu zapewnienie jednostce warunków do przystosowania się do nowej regulacji²⁹⁷.

Prawo podatkowe jest dziedziną prawa, obok prawa karnego, w którym szczególnego zaakcentowania wymaga wymóg określoności prawa. Wymóg określoności regulacji prawnej znajduje swą konstytucyjną podstawę w zasadzie demokratycznego państwa prawnego²⁹⁸. Zasada określoności prawa stanowi dyrektywę prawidłowej legislacji oraz jeden z elementów zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Z zasady określoności prawa wynika, że każdy przepis, zwłaszcza dotyczący wolności i praw jednostki lub przewidujący możliwość stosowania wobec niej sankcji, powinien być sformułowany w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, tym samym zapewniając przewidywalność skutków jego zastosowania²⁹⁹. Każdorazowa ocena czy ustawodawca dochował nakazu określoności przepisów - czyli wypełnił test określoności prawa - zależy od kilku czynników, zwłaszcza od rodzaju regulowanej materii, kategorii adresatów do których kierowane są przepisy, a przede wszystkim od charakteru tych przepisów, tzn. czy są to normy ograniczające (i w jakim stopniu) prawa i wolności konstytucyjne i nakładające obowiązki na ich adresatów³⁰⁰. Wymóg określoności odnosi się do relacji między państwem i obywatelami - adresatami danej regulacji, którzy mają prawo oczekiwać jej czytelności, przejrzystości, poszanowania zasad systemowych, a także nierozmijania się jej skutków z intencjami prawodawcy³⁰¹. Wszelkie przepisy ograniczające realizację wolności i praw jednostki muszą być dostatecznie określone, zaś ich należyta precyzja ma znaczenie szczególne³⁰².

Z ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady przyzwoitej legislacji wynika wymóg ustanowienia odpowiedniej *vacatio legis* oraz należytego formułowania przepisów przejściowych. Instytucja *vacatio legis* jest elementem koncepcji państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP i znajduje swoje oparcie w zasadzie zaufania obywateli do państwa³⁰³.

²⁹⁷Wyrok TK z 7 maja 2014 r., K 43/12, OTK-A 2014, Nr 5, poz. 50.

²⁹⁸P. Tuleja op.cit., s. 229.

²⁹⁹Wyrok TK z 12 czerwca 2002 r. P 13/01, OTK-A 2202, Nr 4, poz. 42.

³⁰⁰Wyrok TK z 3 grudnia 2009 r., Kp 8/09, OTK-A 2009, Nr 11, poz. 164.

³⁰¹Wyrok TK z 31 marca 2005 r., SK 26/02, Dz. U. 2005, Nr 68, poz. 609.

³⁰²Wyrok TK z 10 listopada 1998 r. K 39/97, OTK 1998, Nr 6, poz. 99.

³⁰³Wyrok TK z 20 stycznia 2010, Kp 6/09, OTK-ZU 2010, Seria A Nr 1, poz. 3.

Z zawartej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika konieczność stosowania odpowiedniego terminu wejścia w życie ustawy tak, by jej adresaci mogli w należyty sposób przygotować się do jej wymogów i nie byli zaskakiwani przez nowe uregulowania prawne. Trybunał Konstytucyjny dekodował konkretne wymagania czasowe w odniesieniu do *vacatio legis*, łącząc je z funkcją danej ustawy w systemie prawa, z jej charakterem i rodzajem relacji społecznych, które ona regulowała, przy czym niejednokrotnie chodziło o znalezienie właściwych ram czasowych, które czyniłyby zadość kryterium "odpowiedniości" *vacatio legis* na gruncie art. 2 Konstytucji RP. Tak stało się w przypadku określenia minimalnej *vacatio legis*, dotyczącej zmian w systemie podatkowym. W odniesieniu do tej kwestii linia orzecznicza jest na tyle utrwalona, że można tu mówić o precyzyjnie zdekodowanym standardzie³⁰⁴.

W prawie podatkowym duże znaczenie mają gwarancje ochrony interesu jednostki, i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej. Zasada przyzwoitej legislacji nakazuje zachowanie szczególnej staranności przy regulacji podatków jako materii konstytucyjnej dotyczącej bezpośrednio praw obywatelskich. Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu prawa podatkowego jest równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania (proceduralnych aspektów) zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji³⁰⁵.

Konstytucyjnie dopuszczalne jest ograniczenie nie tylko zasady ochrony praw nabytych, ale całej zasady zaufania. Zasada zaufania obywateli do państwa nie ma bowiem charakteru absolutnego i konstytucyjnie dopuszczane jest odstępianie w szczególnych okolicznościach od nakazu ochrony praw nabytych, zasady *lex retro non agit* czy też wprowadzenia zmian do systemu prawnego z zachowaniem odpowiedniej *vacatio legis*. Odstępstwa takie są jednak konstytucyjnie usprawiedliwione jedynie wówczas, gdy przemawia za tym konieczność ochrony innej zasady konstytucyjnej, a jednocześnie realizacja tej zasady nie jest możliwa bez odstąpienia od nakazów wynikających z zasady zaufania obywatela do państwa i bezpieczeństwa prawnego³⁰⁶.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej pracy należy zauważyć, że zasada demokratycznego państwa prawnego ma istotne znaczenie dla sytuacji podatnika w trakcie

³⁰⁴ Wyrok TK z 28 października 2009, K 32/08, OTK-A 2009, Nr 9, poz. 139.

³⁰⁵ Wyrok TK z 29 marca 1994 r., K13/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 6.

³⁰⁶ Wyrok TK z 25 listopada 2010 r., K 27/09, OTK-A 2010, Nr 9, poz. 109.

kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy postępowania podatkowego. Dzieje się tak ponieważ wspomniane pryncypium kształtuje granicę ingerencji organu administracji w prywatną sferę życia podatnika. Budowanie oraz pogłębianie zaufania podatników dla działań prawnych podejmowanych przez organy administracji podatkowej podczas kontroli podatkowej powinno stanowić podstawę stabilności systemu prawnego jako części struktury społecznej³⁰⁷.

Organy podatkowe i organy celno-skarbowe powinny prowadzić kontrolę podatkową oraz postępowanie podatkowe w sposób budzący do nich zaufanie, co wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego. Zasada ta znajduje swoje odzwierciedlenie w postępowaniu podatkowym, które przez art. 292 o.p. ma również zastosowanie w toku kontroli podatkowej. Kontrola odbywa się zarówno w interesie państwa, którego działalność opiera się na zasadzie demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, jak i w interesie kontrolowanych. W pierwszym wypadku chodzi o zachowanie oblicza praworządności państwa, w drugim o ochronę praw kontrolowanych.

4. Zasada władztwa daninowego

W ramach konstytucyjnej formuły sprawiedliwości społecznej należy wyodrębnić sprawiedliwość podatkową związaną z wyrażonym w art. 84 Konstytucji RP nakazem ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Zgodnie z treścią tego przepisu "każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie". Kolejny przepis art. 217 Konstytucji RP stanowi, że "nakładanie podatków i innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. „Łącznie przepisy te tworzą standard kontroli konstytucyjności materii podatkowej”³⁰⁸.

Wśród obowiązków nałożonych na obywateli duże znaczenie ma obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, w zakresie określonym przepisami prawa. W doktrynie prawa podatkowego podnoszono, że podatku nie można nałożyć bez ustawowego określenia przynajmniej: przedmiotu, podmiotu, podstawy

³⁰⁷Zob. szerzej R. Szumlakowski, *Kontrola podatkowa w trybie zwykłym, a ogólne zasady postępowania podatkowego*, www.bibliotekacyfrowa.pl. (dostęp: 08.07.2021r.).

³⁰⁸ H.Filipczyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, LEX Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 52.

opodatkowania czy stawki podatkowej³⁰⁹. Te postulaty mają swoje odzwierciedlenie w Konstytucji RP, w której ustanowiono zasadę *nullum tributum sine lege*, czyli wymóg wyłączności władzy ustawodawczej w nakładaniu podatków i innych danin publicznych³¹⁰. Ta zasada stanowi gwarancję ustawowego charakteru podatku, a także wpływa na sposób wykładni przepisów prawa podatkowego³¹¹. Z brzmienia tego przepisu wynikają dwa wymogi nakładania podatków zgodnie z Konstytucją RP. Pierwszy z nich wymóg co do formy ustawy podatkowej, drugi natomiast to wymóg co do treści ustawy podatkowej, a dokładniej elementów konstrukcji podatku, tj. podmiot, przedmiot, wysokość, zasady przyznawania ulg i umorzeń, a także kategorie podmiotów zwolnionych określone w ustawie³¹².

Analizę pojęcia władztwa daninowego należy poprzedzić objaśnieniem podstawowych kategorii pojęciowych, takich jak: władza, władza państwowa, suwerenność oraz władztwo. Nie można utożsamiać pojęcia władztwo z terminem władza, choć niewątpliwie władztwo mieści się w zakresie znaczeniowym samej władzy, poprzez którą charakteryzuje się państwo. Władza jest pojęciem szerszym od władztwa. Obejmuje bowiem, oprócz możliwości dokonywania zabezpieczonych przymusem państwowym działań władczych (władztwo), także określenie aparatu władzy, czyli organów państwa³¹³.

Państwo jest organizacją, którą charakteryzuje się, niezależnie od koncepcji, poprzez przymiot władzy. Znaczenie podmiotowe pojęcia "władza" eksponuje podmiot, któremu przypisuje się rolę zwierzchnią w określonym układzie stosunków społecznych oraz moc narzucania innym podmiotom określonego sposobu zachowania³¹⁴. Na pojęcie "władza państwowa" składają się relacje dwojakiego rodzaju. Z jednej strony Naród panuje nad organami państwa w relacji suweren - władza publiczna i jednocześnie podlega jej w układzie organ państwa - obywatel. Władza państwowa przejawia się w działaniach władczych jej organów poprzez podejmowanie różnego rodzaju decyzji. Akty te charakteryzuje sformalizowany tryb ich podejmowania, zmiana w sposób jednostronny sytuacji prawnej

³⁰⁹Podaję za: H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, Głosa 1999, nr 6, s. 1.

³¹⁰Zob. A. Mariański, op.cit. s. 61.

³¹¹A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo* (w:) *Procedury podatkowe - gwarancje procesowe czy instrument fiskalny?*, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005, s. 70 i n.

³¹²A. Mariański, op.cit. s. 62.

³¹³A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997r.*, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2005 r., s. 24.

³¹⁴B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2015, s. 206.

adresatów oraz przymiot mocy powszechnie obowiązującej, a także możliwość zastosowania przymusu państwowego w celu ich wykonania³¹⁵.

Władza państwowa wyróżniana jest spośród innych jej rodzajów w społeczeństwie na podstawie przymiotu suwerenności. Suwerenna władza wykonywana na danym terytorium utożsamiana jest z państwem³¹⁶.

Suwerenne państwo, dysponujące możliwością podejmowania działań władczych w zakresie stosunków własnościowych wszystkich znajdujących się pod jego władzą podmiotów, uprawnione jest do czerpania dochodów we wszelakich formach i z wszelakich tytułów³¹⁷. Ta możliwość czerpania dochodów, wykonywania zadań i prowadzenia określonej polityki przez państwo oraz utrzymywania aparatu państwowego, określana jest mianem władztwa dochodowego³¹⁸. Jest to pojęcie szerokie, na które składa się wiele elementów, jak np. władztwo daninowe i wchodzące w jego skład władztwo podatkowe oraz możliwość czerpania dochodów z racji osiąganych przez państwo innych celów. Pojęciem najszerszym w tej dziedzinie jest władztwo finansowe państwa, rozumiane jako możliwość normowania finansów publicznych (czyli zasadniczo zagadnień określonych w rozdziale X Konstytucji RP)³¹⁹.

Państwo działające na płaszczyźnie finansowej określane jest mianem *fiscus*. Zakres władztwa daninowego państwa został wyznaczony w przepisach Konstytucji RP. Konstytucja RP po raz pierwszy do katalogu zasad konstytucyjnych wprowadziła zasadę władztwa daninowego. Na treść tej zasady, stosownie do brzmienia art. 84, art. 168 i art. 217 i kontekstu art. 2 Konstytucji RP, składa się stwierdzenie, że nakładanie podatków i innych danin publicznych następuje w drodze ustawy³²⁰. Kompetencja ustawodawcy w tym zakresie obejmuje określenie istotnych elementów wprowadzonej daniny publicznej, czyli podmiotów, przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków.

³¹⁵ Z. Pulka, *Pojęcie władzy państwowej w prawodawstwie PRL*, Wrocław 1993, s. 77-95.

³¹⁶ A. Bień-Kacała, op.cit. s. 26.

³¹⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H.Beck, Warszawa 2009, s. 10.

³¹⁸ W. Miemiec (w:) *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, J. Boć (red.), Wrocław 1998, s. 266.

³¹⁹ R. Mojak, *Konstytucyjna regulacja ustroju finansów publicznych a pozycja ustrojowa parlamentu i rządu w zakresie gospodarki finansowej państwa*, (w:) *Studia Iuridica Lublinensia*, tom I, Lublin 2003, s. 46.

³²⁰ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 50-51.

Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążenie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawienie własności, a ustawodawca ma w tym dużą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie jest absolutna i nie może przekształcać się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest, oczywiście, ograniczona również nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w trakcie roku podatkowego³²¹.

Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Konstytucja RP w dużej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji RP, w odniesieniu do prawa daninowego³²². Z art. 64 ust. 2 Konstytucji wynika prawo do równej dla wszystkich ochrony praw majątkowych, które ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Jednakże w zakresie prawa daninowego ustawodawca nie tylko korzysta, po spełnieniu warunków formalnych, z większej swobody regulacyjnej, ale przede wszystkim Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym ustrojodawca w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do prawa daninowego, a więc obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych³²³.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny³²⁴, ingerencja w sferę praw własności należy do zasadniczej treści podatku. W innym wyroku³²⁵ stwierdził, że ciężary publiczne w postaci

³²¹Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym; Trybunał Konstytucyjny Wydawnictwa, Warszawa 2015, s. 120, <http://www.trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje> (dostęp: 07.08.2022 r.).

³²²Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 15 lipca 2009 r., SK 49/06; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 10.08.2021 r.).

³²³Postanowienie TK z 18 listopada 2008 r. SK 23/06; www.otk.trybunal.gov.pl (dostęp: 17.08.2022 r.).

³²⁴Wyrok TK z 14 września 2001 r. SK 11/00; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 17.08.2022 r.).

prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych. Przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej zawsze jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności³²⁶. Tak daleko idąca ochrona prawa własności i innych praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji³²⁷.

Granica ingerencji podatkowej jest istota prawa własności. Naruszenie istoty tego prawa nastąpiłoby wówczas, gdyby wprowadzone ograniczenia dotyczyły podstawowych uprawnień składających się na treść danego prawa i uniemożliwiłyby realizowanie przez to prawo funkcji, jaką ono ma spełniać w porządku prawnym.

Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być jednak zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych. Nie mogą one prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. Tym samym, działania organów podatkowych muszą mieć oparcie w obowiązujących je standardach konstytucyjnych.

Daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone z koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, 84 i 217 Konstytucji RP. Warto zwrócić uwagę, że art. 84 i art. 217 Konstytucji RP stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolności i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Te regulacje konstytucyjne pełnią podwójną funkcję. Pierwsza z nich oceniana jest z perspektywy obowiązków jednostki, które przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Druga, z perspektywy praw i wolności jednostki, przewiduje możliwość ograniczania tych praw i wolności wyłączając w tym zakresie gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a

³²⁵ Wyrok TK z 30 listopada 2004 r. SK 31/04; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 17.08.2022 r.).

³²⁶ Wyrok TK z 30 stycznia 2001 r. SK 17/00; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 17.08.2022 r.).

³²⁷ Wyrok TK z 11 grudnia 2001 r. SK 16/00; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp: 17.08.2022 r.).

mianowicie określającymi warunki na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczone przez przepisy daninowe, nie powinno budzić wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie wzorce kontroli konstytucyjności prawa³²⁸.

Konstytucja RP nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, że w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasadę proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i równości³²⁹.

Swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest równoważona istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m.in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje³³⁰. Państwo powinno przestrzegać zasady "podatkowego" wkraczania w gospodarkę w takim zakresie, jaki jest niezbędny dla finansowania wspólnych potrzeb oraz w takich granicach, jakie wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego. Racjonalny ustawodawca nie może w szczególności tworzyć przepisów sprzecznych z ukształtowanym systemem prawnym, naruszającym istotę danej instytucji prawnej³³¹.

5. Zasada proporcjonalności

Podstawową funkcją konstytucyjnych wolności i praw jednostki w demokratycznym państwie prawnym jest funkcja ochronna. Prawa powinny gwarantować jednostce ochronę przed nadmierną ingerencją ze strony państwa, a tym samym organów podatkowych. Wyznaczenie granicy dopuszczalnej ingerencji odbywa się m.in. w oparciu o zasadę

³²⁸Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym; Trybunał Konstytucyjny Wydawnictwa, Warszawa 2015, s. 120, <http://www.trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje> (dostęp:07.08.2022 r.).

³²⁹Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. 18/09; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:10.08.2022 r.).

³³⁰Wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:10.08.2022 r.).

³³¹Wyrok TK z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06; www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:10.08.2022 r.).

proporcjonalności. Zasada ta ma charakter formalny. Nie określa ona takich rodzajów działania organów państwa, które są niedopuszczalne. Wskazuje na metodę ustalania granic dopuszczalnej ingerencji w sferę praw człowieka (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) oraz w sferę prawnie chronionych interesów podmiotów.

Zasada ta jest wiążąca się z założeniem racjonalnego działania prawodawcy stanowiącego punkt odniesienia przy ocenie zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją RP. Stawiając sobie cel prawodawca nie ograniczył się jedynie do wskazania pożądanego stanu faktycznego. Wymaga odwołania się do systemu wartości wyrażonego w Konstytucji RP, który prawodawca ma chronić. Dlatego też wybiera cele, które najpełniej realizują wyrażony w Konstytucji system wartości, a potem dobiera środki służące do realizacji tego celu. „Za środki najbardziej adekwatne uznać należy te, które są skuteczne w realizacji pożądanego stanu faktycznego oraz takie, które są zgodne z przyjętym systemem wartości”³³². Zasada proporcjonalności szczególnie kładzie nacisk na adekwatność celu oraz środka użytego do jego osiągnięcia.

Jak wynika z Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane tylko w drodze ustawy i tylko wtedy, gdy są niezbędne w demokratycznym państwie dla realizacji określonych wartości. TK badając, czy dane ograniczenie konstytucyjnych praw i wolności mieści się w zasadzie proporcjonalności, poszukiwał odpowiedzi na pytania tj.: czy to ograniczenie może doprowadzić do zamierzonych skutków, czy jest niezbędne dla ochrony interesu publicznego, a także czy efekty tego ograniczenia pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nałożonych na obywateli³³³.

Zasada proporcjonalności pozostaje w immanentnej więzi z nakazem ingerencji w sferę praw i wolności konstytucyjnych jednostki. Proporcjonalność jest przez Trybunał Konstytucyjny rozumiana jako suma trzech zasad składowych: zasady przydatności, zasady konieczności oraz zasady proporcjonalności *sensu stricto*, tzn. zakazu nadmiernej ingerencji³³⁴.

³³²Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym; Trybunał Konstytucyjny Wydawnictwa, Warszawa 2015, s.149, <http://www.trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje> (dostęp:07.08.2022 r.).

³³³Zob. Wyrok TK z 15 maja 2012 r., P 11/10. www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:10.08.2022 r.).

³³⁴Wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., K 15/98. www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:10.08.2022 r.).

Zasada proporcjonalności wymaga od administracji podatkowej rozważenia rzeczywistej potrzeby ingerencji w danym stanie faktycznym w zakresie prawa bądź wolności jednostki i zastosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne i niezbędne. „Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia każde ograniczenie”. Cele publiczne mieszczą się w zakresie treściowym pojęcia interesu publicznego i są zadaniami władzy publicznej. Niewątpliwie znajduje to umocowanie w art. 1 Konstytucji RP, wskazującym na to, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli³³⁵.

Konstytucyjne regulacje opodatkowania powinny bronić się przed samowolą władzy w ustalaniu obowiązków podatkowych i samowolą administracji państwowej w realizacji obowiązków podatkowych³³⁶. Regulacje podatkowe muszą odpowiadać łącznie wszystkim szczególnym wymaganiom ustanowionym w Konstytucji RP. To oznacza obowiązek przestrzegania legalności prawodawstwa podatkowego. Samowolę podatkową można ocenić w dwóch wymiarach. Pierwszy odnosi się do stanowienia prawa podatkowego, a drugi do jego stosowania³³⁷. W zakresie stanowienia prawa podatkowego polega przede wszystkim na nieposzanowaniu reguł przyzwoitej legislacji oraz na naruszeniu materialnych granic opodatkowania.

Prawo podatkowe jest częścią systemu prawa publicznego. Skoro zasady konstytucyjne są fundamentem dla stosowania treści obowiązków podatkowych, to jednocześnie muszą być fundamentem stosowania prawa, a potem i jego wykonywania. Oznacza to, że wykładnia przepisów prawa podatkowego może i powinna odwoływać się do wszystkich możliwych do uwzględnienia zasad konstytucyjnych. „W prawie publicznym interes państwa wysuwany jest zawsze na plan pierwszy i dominuje nad interesem jednostki”. Stwarza to konieczność zapewnienia skutecznych gwarancji prawnej ochrony interesów podatnika również na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego³³⁸.

Zasada proporcjonalności ma na celu ochronę praw podatnika (kontrolowanego) i wiąże się z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika).

³³⁵Wyrok TK z 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01. www.isap.sejm.gov.pl (dostęp:10.08.2022 r.).

³³⁶J. Oniszczyk, op.cit. s.95.

³³⁷T. Dębowska-Romanowska, *Istota i treść władztwa finansowego - samowola finansowa (samowola podatkowa), restrykcje finansowe - zagadnienia pojęciowe*, (w:) Konstytucja, ustrój system finansowy. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, (red.) T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa: Trybunał Konstytucyjny, 1999, s. 357

³³⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Lexis Nexis, Warszawa 2011, s.86.

Zobowiązuje ona organy podatkowe do podejmowania tylko takich działań wkraczających w sferę praw podatnika, które zarazem są niezbędne do realizacji tego celu. Państwo powinno korzystać z przysługującego mu władztwa w sposób zapewniający nie tylko realizację celów, które sobie postawiło, ale i z poszanowaniem interesów jednostek ponoszących ciężary jego funkcjonowania (podatników). Nie można zapomnieć, że państwo nie istnieje "samo dla siebie" - zostało ono powołane z pierwotnej woli poszczególnych członków danej wspólnoty i dlatego „potrzeby wspólnoty powinny być postrzegane również przez pryzmat potrzeb jednostek ją tworzących”³³⁹.

Wśród ciężarów i świadczeń publicznych podatki odgrywają najistotniejszą rolę, dlatego też podatkowi poświęcono regulację konstytucyjną. Przepis art. 84 Konstytucji RP umiejscowiony jest pośród przepisów określających inne obowiązki człowieka, zarówno osobiste, jak i majątkowe. Obowiązek wynikający z art. 84 Konstytucji RP to obowiązek utrzymywania Rzeczypospolitej, a więc obowiązek jej możliwości suwerennego funkcjonowania i wypełnienia zadań dla dobra wspólnego³⁴⁰.

6. Zasada praworządności

Istotne znaczenie dla sytuacji podatnika podczas kontroli podatkowej ma zasada legalizmu w ramach demokratycznego państwa prawnego, która kształtuje granice ingerencji organu administracji podatkowej w prywatną sferę życia podatnika.

Sformułowanie nakazu działania na podstawie i w granicach prawa stanowiło cezurę przekształcenia monarchii absolutnej w monarchię konstytucyjną. Uznanie, że prawem jest przede wszystkim ustawa, było z kolei podstawą nadania monarchii konstytucyjnej charakteru państwa demokratycznego. Wreszcie przyjęcie, że działanie na podstawie prawa oznacza również wymóg działania na podstawie Konstytucji, RP stało się podstawą funkcjonowania współczesnego państwa demokratycznego³⁴¹.

Zasada legalizmu uregulowana jest w art. 7 Konstytucji RP zgodnie z którego brzmieniem: "Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa". Z kolei

³³⁹A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i jej ochrona*, (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 515.

³⁴⁰T. Dębowska-Romanowska, (w:) *Konstytucja RP, Tom I, Komentarz art. 1-86*, (red:) M. Safjan, L. Bosek, Wydawnictwo Beck, Warszawa 2016 r., s. 1879.

³⁴¹P. Tuleja, (w:) M. Safjan, L. Bosek *Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86*. Wydawnictwo C.H. Beck 2016, s. 302.

z tego przepisu wynikają dwie kolejne zasady: zasada praworządności wymagająca przestrzeganie prawa oraz zasada legalizmu wymagająca działanie na podstawie prawa³⁴². Z treści art. 7 Konstytucji RP wynika obowiązek określenia przez akty prawa powszechnie obowiązującego m. in. kompetencji do działania oraz zakaz domniemywania takich kompetencji czy zakaz dowolnego ich wykonywania. Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie TK bowiem "stosownie do art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to, że kompetencje organów władzy publicznej powinny zostać jednoznacznie i precyzyjnie określone w przepisach prawa (...) a w razie wątpliwości interpretacyjnych - kompetencji organów władzy publicznej nie można domniemywać. Zasady te odnoszą się w szczególności do kompetencji organów administracji publicznej prowadzących postępowania w sprawach podatkowych"³⁴³.

Z podatkowego punktu widzenia zasada praworządności jest nie tylko wymogiem dotyczącym postępowania podatkowego wyrażonym w Ordynacji podatkowej, ale przede wszystkim jest pryncypium konstytucyjnym, w myśl którego każdy akt władczej ingerencji organu administracji podatkowej winien mieć swoje oparcie w przepisach prawa pozytywnego³⁴⁴. Zasada ta korzysta z pierwszeństwa przed innymi zasadami tej samej rangi. Będzie tak przykładowo w sytuacji, gdy stan faktyczny danej sprawy usytuuje którąś z tych zasad w opozycji do zasady legalności, ta ostatnia powinna mieć pierwszeństwo³⁴⁵.

Zasada praworządności uregulowana jest także w Ordynacji podatkowej i jest zasadą szczególnie ważną dla procedur podatkowych. Ma ona pierwszeństwo względem pozostałych przepisów o postępowaniu podatkowym. Artykuł 120 o.p. nie powiela ściśle normy konstytucyjnej, ponieważ stanowi on, że organy podatkowe działają na podstawie przepisu prawa. Poprzez działanie na podstawie prawa należy rozumieć działanie w granicach prawa³⁴⁶, które wyznaczają źródła prawa powszechnie obowiązującego, tj. Konstytucja RP, ustawy i ratyfikowane umowy międzynarodowe. Z zasady tej wynika również konieczność przestrzegania przez organy podatkowe hierarchii źródeł prawa uregulowanej w Konstytucji RP.

³⁴²M. Maternak, (w:) B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 419.

³⁴³Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05, OTK-A 2006, Nr 6, poz. 660.

³⁴⁴Por. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo podatkowe. Część szczegółowa*, Toruń : Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa. Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności "Dom Organizatora" 2001, s. 144-145.

³⁴⁵J. Zimmermann, glosa do wyroku SN z dnia 23 lipca 1992 r., III ARN 40/92, PiP 1993, z. 8.

³⁴⁶B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, op. cit., s. 486.

Z obowiązującego w Konstytucji RP systemu źródeł prawa wywodzi się pojęcie prawa. Działać na podstawie przepisów prawa znaczy wymierzać podatki na podstawie obowiązków nałożonych przez ustawodawcę³⁴⁷. Bowiem każdy akt władczej ingerencji państwa w sferę prawną obywatela musi być oparty na konkretnym przepisie prawa. Jest konsekwencją zasady praworządności. Jeżeli podatek nie został uregulowany w przepisach ustawy to nie jest możliwe rozstrzygnięcie nakładające na podatnika określony podatek³⁴⁸.

Zasada ta działania oznacza również ograniczanie uprawnień organów podatkowych bowiem nie mają one prawa do oceny racjonalności działań konkretnego podatnika z punktu widzenia zasad ekonomii³⁴⁹. Jednak zasada ta nie jest adresowana wyłącznie do organów podatkowych. Jeżeli rozumieć bowiem procedury podatkowe szerzej, wychodząc poza typowe postępowanie podatkowe rozpoczynające się wszczęciem postępowania, to należałoby zasadę praworządności skierować także do podatników. Oni także stosują prawo, choćby przez dokonanie samowymiaru³⁵⁰.

Każde działanie organu władzy publicznej, w tym również organów podatkowych bez podstawy prawnej powinno być oceniane w perspektywie naruszenia zasady legalizmu. Naruszenie zasady praworządności, jak i innej zasady postępowania wywołuje takie same skutki, jak naruszenie normy "zwykłej"³⁵¹.

Kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa czy postępowanie podatkowe powinny być prowadzona zgodnie z zasadą legalizmu, zwana zasadą praworządności polegająca na działaniu przez właściwy organ oraz obowiązek przestrzegania przepisów prawa materialnego, jak i procesowego.

Naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego powinien działać na podstawie przepisów prawa, a w trakcie przeprowadzanych przez siebie czynności stać na straży praworządności. Zasada ta wymaga, aby procedura zmierzająca do wydania określonego aktu ją kończącego była z formalnego punktu widzenia poprawna i zgodna z obowiązującymi przepisami. Przykładowo warto wskazać, iż czynności kontrolne dokonane

³⁴⁷A. Gomułowicz, *Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej*, M.Pod.1997, Nr 10, s. 289.

³⁴⁸Wyrok WSA w Warszawie z 23 stycznia 2006 r., I SA/GL 1380/05, Legalis.

³⁴⁹Wyrok NSA z 3 listopada 1999 r., III SA 7817/98, Legalis.

³⁵⁰Por. H. Dzwonkowski, op.cit. s. 708.

³⁵¹Wyrok NSA z 11 września 2000 r. I SA/Kr 559/99, niepubl.: "zasady ogólne postępowania podatkowego są integralną częścią przepisów regulujących procedurę podatkową i są dla organu podatkowego wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury".

przed doręczeniem upoważnienia lub skutecznego wszczęcia "na legitymację", nie wywołują żadnych skutków prawnych, ponieważ przed nimi nie toczyła się kontrola podatkowa czy kontrola celno-skarbowa³⁵². Istnieje zatem dość cienka granica między analizą ryzyka, w ramach której mogą być już wykonywane pewne czynności operacyjne, a samą kontrolą, której moment rozpoczęcia ściśle określają przepisy prawa³⁵³.

7. Zasada równości

Idea równości pojawiła się w starożytnej Grecji. Wymagała, aby rzeczy, które są podobne, były traktowane podobnie, natomiast te, które nie są podobne, były traktowane różnie. Idea równości znajdowała już wówczas prawny wyraz w zasadzie równych praw obywateli, stając się podstawą wzorca ateńskiej demokracji³⁵⁴. Hasło równości wyrażone zostało również we francuskiej Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela, która stanowiła, że: Ludzie rodzą się i pozostają wolnymi i równymi w prawach.

W polskim porządku prawnym konstytucyjną zasadę równości można wyprowadzić z preambuły do Konstytucji RP, która stanowi, że wszyscy są równi w prawach i w powinnościach wobec dobra wspólnego - Polski.

Zasada równości jest jedną z wiodących zasad całego porządku prawnego RP. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego uznaje zasadę równości za zasadę składową demokratycznego państwa prawnego³⁵⁵, bowiem art. 32 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, że: "Wszyscy są równi wobec prawa. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne". Z treści tego przepisu wyprowadza się ogólną normę polegającą na tym, że podmioty znajdujące się podobnej sytuacji powinny być traktowane w sposób podobny, a podmioty znajdujące się w sytuacji odmiennej w sposób odmienny. W art. 32 ust. 1 Konstytucji RP chodzi więc o równe traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji prawnej³⁵⁶.

³⁵²Wyrok WSA w Białymstoku z 14.09.2016 r. I SA/Bk 294/16, LEX nr 2146860.

³⁵³D.Strzelec, M.Łoboda, op.cit. s. 108.

³⁵⁴W. Borysiak, L. Bosek (w:) M. Safjan, L. Bosek Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86. Wydawnictwo C.H. Beck 2016, s. 820.

³⁵⁵Wyrok TK z 15 marca 2005 r., K 9/04, OTK-A 2005, Nr 3, poz. 24.

³⁵⁶Uchwała SN z 16 marca 2000 r., I KZP 56/99, OSNKW 2000, Nr 3-4, poz. 19.

Zasada równości zawarta jest również w innych aktach prawnych, jak np.: Traktat o Unii Europejskiej³⁵⁷, który stanowi, że „inspiracja do utworzenia Unii powodowana była kulturowym, religijnym i humanistycznym dziedzictwem Europy, z którego wynikają powszechne wartości, stanowiące nienaruszalne i niezbywalne prawa człowieka, jak również wolność, demokracja, równość oraz państwo prawne”. Kolejnym aktem prawnym, gdzie mowa jest o zasadzie równości jako zakazie dyskryminacji jest Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności³⁵⁸. W prawie unijnym zasada równości obok zasady niedyskryminacji jest jednocześnie celem, prawem jednostek, pozytywnym obowiązkiem i kompetencją Unii Europejskiej oraz państw członkowskich; nie obowiązuje jednak na wszystkich jej obszarach³⁵⁹.

Z literalnego brzmienia art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wynika nakaz równego traktowania, który skierowany jest do władz publicznych. W orzecznictwie zauważa się, że przepis ten adresuje tę zasadę zarówno do organów stosujących, jak i stanowiących prawo³⁶⁰. Zatem to one są zobowiązane do takiego stanowienia i stosowania prawa, aby we wszystkich dziedzinach regulowanych przez prawo zasada taka znajdowała zastosowanie, a następnie była przestrzegana. W doktrynie wskazuje się pogląd, że pojęcie "władz publicznych" ma znaczenie uniwersalne i odnosi się do wszelkich organów, urzędów i instytucji, które wykonują kompetencje władcze, bądź wykonywanie tych kompetencji przygotowują lub organizują³⁶¹. Art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wyraża uniwersalny charakter zasady równości, nakazując jej przestrzeganie we wszystkich sferach życia, zarówno w życiu politycznym, społecznym jak i gospodarczym, a także określa granice dopuszczalnych różnicowań podmiotów prawa³⁶². Każde odstępstwo od zasady równego traktowania powinno znajdować swoje uzasadnienie w odpowiedniej argumentacji natury konstytucyjnej³⁶³. W orzecznictwie zauważa się, że wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych "muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio

³⁵⁷Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2017, s. 1, z późn.zm.).

³⁵⁸Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).

³⁵⁹A. Śledzińska-Simon, *Zasada równości i zasada niedyskryminacji w prawie Unii Europejskiej*, Studia BAS 2011, Nr 2 (26), s. 41-86.

³⁶⁰Wyrok TK z 24 października 2001 r., OTK 2001, Nr 7, poz. 216.

³⁶¹L. Garlicki, *Artykuł 32*, (w:) L. Garlicki, *Konstytucja*, t. 3, s. 15.

³⁶²Wyrok TK z 24 października 2001 r., SK 22/01, OTK 2001, Nr 7, poz. 216.

³⁶³W. Borysiak, L. Bosek (w:) M. Safjan, L. Bosek *Konstytucja RP*, Tom I. Komentarz. Art. 1-86. Wydawnictwo C.H. Beck 2016, s. 840.

przekonywujących argumentach", które powinny odwoływać się do aksjologii konstytucyjnej³⁶⁴.

Zasada równości nabiera szczególnego znaczenia w prawie podatkowym. Przede wszystkim dlatego, że dotyczy sfery praw i wolności ekonomicznych, w szerszym kontekście dotycząc sfer życia społecznego i gospodarczego³⁶⁵. Zasada równości podatkowej powiązana jest z zasadą sprawiedliwości podatkowej, ponieważ zarówno równość, jak sprawiedliwość opodatkowania wiąże się z formułą opodatkowania (progresja czy proporcja)³⁶⁶. Powszechność opodatkowania (powszechność ponoszenia ciężaru podatkowego) jest jednym z elementów sprawiedliwości podatkowej, filarów, na których oparta jest zasada sprawiedliwości, wyprowadzana z zasady demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji RP. Drugim filarem, na którym opiera się zasada sprawiedliwości jest równość opodatkowania.

Zasada równości mająca wyraźne odniesienie konstytucyjne, odnoszona jest do sfery stanowienia prawa podatkowego oraz sfery jego stosowania. Można mówić o równości wobec prawa podatkowego, czyli jednakowym stosowaniu prawa podatkowego wobec wszystkich adresatów normy podatkowej oraz o równości w prawie podatkowym, czyli stanowieniu takiego prawa podatkowego, które ani nie dyskryminuje, ani nie uprzywilejowuje adresatów norm prawnopodatkowych³⁶⁷. Z zasady tej wynika, aby stosować identyczne następstwa podatkowe w odniesieniu do takich samych zdarzeń prawnopodatkowych. Co istotne nie można dowolnie różnicować podatników, bowiem w konstytucyjnej zasadzie równości nie mieści się zakaz nieuzasadnionego różnicowania podatników³⁶⁸.

Z orzecznictwa TK Konstytucyjny wynika, że zasada równości polega na tym, że wszyscy adresaci norm prawnych, którzy charakteryzują się daną cechą istotną powinni być traktowani równo. Natomiast równe traktowanie powinno odbywać się według jednakowej miary, bez żadnych zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących³⁶⁹. Trybunał uznał dopuszczalność zróżnicowania sytuacji prawnej różnych podmiotów, albowiem nie każde odstępstwo musi jednoznacznie oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji RP. W innym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny uznał, że jeżeli norma prawna traktuje

³⁶⁴ Wyrok TK z 3 września 1996 r., K 10/96, OTK 1996, Nr 4, poz. 33.

³⁶⁵ Obszerniej (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 127.

³⁶⁶ A. Słysz, op.cit. s. 247.

³⁶⁷ A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo..., s. 127.

³⁶⁸ *Ibidem*, s. 127.

³⁶⁹ Wyrok TK z 9 marca 1998 r., U 7/87, OTK 1988, Nr 1, poz. 1.

odmiennie podmioty prawa posiadające wspólną cechę, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości³⁷⁰. Trybunał wskazał, że odmienność zasad opodatkowania oznacza naruszenie art. 32 Konstytucji RP, ale tylko pod warunkiem, że podmioty podlegające opodatkowaniu charakteryzują się tą samą cechą relewantną i jednocześnie brak między nimi różnic uzasadniających odmienne traktowanie przez ustawodawcę. Trybunał wskazując argumenty uzasadniające odstępstwo od nakazu równego traktowania, odwołał się do trzech kryteriów: racjonalność, proporcjonalność, sprawiedliwość dokonywanych zróżnicowań.

Zasada równości wobec prawa ma doniosłe znaczenie w procesie wykładni prawa podatkowego i postuluje się, że może służyć uzupełnieniu luk w tym zakresie, aby zapewnić realizację³⁷¹. Jest również dyrektywą dla treści ustawodawstwa podatkowego rozumiana nie tylko jako równość wobec prawa, ale i jako zakaz dyskryminacji w życiu gospodarczym. Powinna być zatem rozumiana jako obowiązek ochrony źródeł opodatkowania i obowiązek nienaruszalności podstaw opodatkowania³⁷².

8. Prawo do ochrony życia prywatnego

Źródeł prywatności można poszukiwać w różnego rodzaju przekazach czy koncepcjach filozoficzno-prawnych. Jedni badacze wiążą prywatność jako cechę nierozdzielnie przypisaną człowiekowi, towarzyszącą mu zawsze, choć nie zawsze uświadomioną, drudzy zaś poszukują jej genezy w siedemnasto- i osiemnastowiecznych rozważaniach o prawie natury i wolności. Zwolennicy obozu pierwszego wskazują, że pierwsze źródło prywatności można już odnaleźć w Kodeksie Hammurabiego czy Biblii, co negują badacze, których można byłoby zaliczyć do drugiej grupy³⁷³.

Prywatność można definiować na wiele sposobów. W ujęciu wąskim to stan, w którego ramach jednostka decyduje o zakresie i zasięgu informacji udostępnianych i zakomunikowanych innym osobom. W ujęciu szerokim to stan, w którym jednostka podejmuje decyzje dotyczące jej osoby bez ingerencji osób trzecich³⁷⁴.

³⁷⁰Wyrok TK z 20 października 1998 r. K 7/98, Dz. U. 1998, Nr 132, poz. 871.

³⁷¹A. Mariański, op.cit. s. 79.

³⁷²R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Vademecum Doradcy Podatkowego, LEX/el. 2011.

³⁷³M. Jagielski, *Konstytucjonalizacja ochrony prywatności* (w:) R. Małajny (red.), *Konstytucjonalizm a doktryny polityczno-prawne*. Najnowsze kierunki badań, Katowice 2008, s. 264,

³⁷⁴Ibidem s. 265.

Jak wynika z treści art. 47 Konstytucji RP każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia a także prawo do decydowania o swoim życiu osobistym. Konstytucja RP w art. 49 zapewnia każdemu wolność i ochronę tajemnicy komunikowania się. Ograniczenie tej zasady może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony (art. 47 i 49 Konstytucji RP). W Konstytucji RPZ w art. 50 zagwarantowana została również nienaruszalność mieszkania, z tym zastrzeżeniem, że jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony może nastąpić przeszukanie mieszkania, pomieszczenia czy pojazdu. Niezbędnym składnikiem chronionej sfery prywatności jest prawo do autonomii informacyjnej ³⁷⁵, z którego wynika prawo każdego do zachowania w tajemnicy informacji dotyczących jego osoby, a także wolność od arbitralnego gromadzenia informacji o jednostce przez władzę publiczną (art. 51 Konstytucji RP)³⁷⁶.

Należy zauważyć, że art. 47 Konstytucji RP ustanawia bardzo pojemną normę konstytucyjną. Takie prawa takiej jak prawo do ochrony życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia nie były wcześniej uregulowane w aktach rangi konstytucyjnej. Ochronie podlegały natomiast takie aspekty autonomii jednostki jak wolność osobista, wolność sumienia i religii, ochrona tajemnicy komunikowania się, ochrona nienaruszalności mieszkania, swoboda poruszania³⁷⁷. Z art. 1 Konstytucji PRL, zgodnie z którym Rzeczypospolita jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej wywodzona była ochrona życia prywatnego.

Wartości, które legły u podstaw art. 47 Konstytucji RP podlegają również ochronie na gruncie porządków prawnych większości państw europejskich, oraz prawa międzynarodowego i prawa Unii Europejskiej. Poszukując podstaw prawa do prywatności w prawie międzynarodowym należy wymienić Powszechną Deklarację Praw Człowieka z 10 grudnia 1948 r.³⁷⁸. W deklaracji postanowiono, że nie wolno ingerować samowolnie w czyjekolwiek życie prywatne, rodzinne, domowe, ani jego korespondencję, ani też uwłaczać jego honorowi lub dobremu imieniu.

³⁷⁵W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, Zakamycze Kraków 1998, s. 48.

³⁷⁶Wyrok TK z 19 maja 1998 r. U 5/97, OTK 1998, Nr 4.

³⁷⁷M. Wild (w:) M. Safjan, L. Bosek *Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86*. Wydawnictwo C.H. Beck 2016, s. 1163.

³⁷⁸Powszechna Deklaracja Praw Człowieka i Obywatela, art. 17, strona internetowa Polskiego Komitetu ds. UNESCO, http://www.unesco.pl/fileadmin/user_upload/pdf/Powszechna_Deklaracja_Praw_Czlowieka.pdf (dostęp: 16.08.2017 r.)

Tak zakreślone prawo do prywatności stało się inspiracją dla twórców kolejnych aktów prawa międzynarodowego. Podstawowe znaczenie przy kształtowaniu konstytucyjnego rozumienia prywatności ma art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela. Na jego mocy każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i posługuje się pojęciem prawa do "poszanowania" życia prywatnego i rodzinnego, nie ograniczając się do zakazu ingerencji władzy publicznej, a ponadto nakłada na państwo obowiązki pozytywne, które czynią wskazane prawo skutecznym również w relacjach horyzontalnych³⁷⁹. Przepis ten był powoływany w pierwszym orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego odnoszącym się do konstytucyjnego prawa do prywatności³⁸⁰. Bogate orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka pozwala wyodrębnić podstawowe elementy prawa do prywatności. W art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela posłużono się bardzo ogólną formułą zakreślając jednocześnie aż 4 aspekty prawa do prywatności. Stąd też wiele sytuacji faktycznych można znaleźć w zakresie zastosowania poszczególnych norm prawnych, wywiedzionych z art. 8 EKPCz, bowiem jej aktywność na tym polu rozwinęła się już na przełomie lat 70-tych i 80-tych ubiegłego wieku.

Zakres podmiotowy prawa do prywatności wyrażonego w art. 47 Konstytucji RP nie budzi wątpliwości. Prawo to przysługuje każdemu. Z użytego pojęcia "każdy" wynika, że dotyczy ono wszystkich osób fizycznych, a istota gwarancji wynikająca z treści przepisu wiąże się z godnością człowieka³⁸¹. Zastanawia w tym miejscu możliwość przypisania jednej ze sfer tego prawa innemu podmiotowi niż osobom fizycznym. Należy zgodzić się z poglądem, że osoba fizyczna może posiadać życie prywatne, rodzinne i cześć³⁸², lecz w przypadku dobrego imienia sprawa już nie jest już tak jednoznaczna. Problem ten został rozwiązany na gruncie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Gwarancje art. 47 Konstytucji RP rozciągane są również na jednostki organizacyjne. Trybunał Konstytucyjny oceniając zgodność z Konstytucją RP ingerencji w tajemnicę bankową, przyznawał "każdemu podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą" prawo do pewnej prywatności tej działalności, o ile nie ma ona na celu ukrycia działalności przestępczej lub uchylania się od określonych zobowiązań publiczno-prawnych³⁸³. Pojęcie podatnika odnosi się nie tylko do osób fizycznych.

³⁷⁹Wyrok ETPC z 13 czerwca 1979 r. w spr. Marckx przeciwko Belgii, skarga Nr 6833/74, HUDOC.

³⁸⁰Wyrok TK z 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, Nr 2, poz. 23.

³⁸¹B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 294.

³⁸²Ibidem, s. 294.

³⁸³Wyrok TK z 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, Nr 2, poz. 23.

W orzecznictwie Sądu Najwyższego można odnaleźć stwierdzenie, że dobre imię stanowi dobro osobiste osoby prawnej chronione na podstawie art. 23 kodeksu cywilnego. SN stwierdził, że "Do kręgu dóbr osobistych osoby prawnej wchodzi dobra związane z jej identyfikacją (nazwa firmy) oraz dobre imię (sława, reputacja, autorytet) stanowiące odpowiednik czci osoby fizycznej³⁸⁴.

Europejski Trybunał Praw Człowieka omawiając pojęcie "domu" (mieszkania) stwierdził, że "działalność, która dotyczy zawodu lub prowadzenia interesów, może równie dobrze być prowadzona w prywatnej rezydencji, a działalność, która nie jest z tym związana, może równie dobrze być prowadzona w biurze lub pomieszczeniach handlowych. Co więcej skoro podmiotem ochrony z art. 8 mogą być osoby prawne, to ochrona może także dotyczyć ich siedziby³⁸⁵.

Prawo do ochrony prywatności składa się z kilku przepisów, które wskazują części składowe tego szeroko rozumianego prawa oraz określają warunki, jakie należy spełnić, aby jego ograniczenia mogły zostać uznane jako legalne w demokratycznym państwie prawa. Rozwinięcie konstytucyjnego prawa do ochrony prywatności znajduje się w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących obowiązku zachowania przez organy podatkowe tajemnicy skarbowej³⁸⁶.

Obowiązek ujawnienia informacji dotyczących osoby i majątku może zostać nałożony na podatnika, jednak w takim zakresie, jaki jest niezbędny w demokratycznym państwie prawa.

Z wielu przepisów prawa wynikają ograniczenia prawa podatnika do ochrony prywatności. To taka grupa przepisów, które upoważniają organy podatkowe i organy celno-skarbowe do ingerencji w sferę prawnie chronionych interesów podatnika, a także podmiotów z nim powiązanych. Jak zauważyć można ograniczenia te przybierają głównie postać uprawnień. Wśród takich uprawnień wymienić można np. żądanie informacji dotyczących danej sprawy podatkowej, prawo organów do wstępu i dokonania oględzin czy przeszukanie miejsc prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej. Prawo do ochrony prywatności gwarantowane jest przez ściśle określone przesłanki, które uzasadniają

³⁸⁴Wyrok SN z 17 lipca 2008 r., II CSK 111/08, Legalis 133166.

³⁸⁵Wyrok ETPCz z 16 kwietnia 2002 r. w sprawie Set Colas Est and Others p. Francji, par. 41.

³⁸⁶B. Szczurek, op.cit. s. 83.

pozyskiwanie i gromadzenie informacji, a także wykorzystywanie tych informacji przez organy podatkowe i organy celno-skarbowe³⁸⁷.

Przejawem prawa do prywatności jest art. 51 Konstytucji RP. Przepis ten dotyczący autonomii informacyjnej rozumiany jest jako przede wszystkim jako prawo do decydowania o ujawnianiu informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad tymi informacjami. W tym zakresie artykuł ten stanowi element prawa do prywatności³⁸⁸. Zgodnie z treścią przepisu 51 ust. 2 Konstytucji RP "Władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach, niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym". Przepis ten chroni tę samą wartość konstytucyjną co art. 47 Konstytucji RP. Jeżeli jednak w sprawie znajdzie zastosowanie art. 51 Konstytucji RP, zbędne pozostanie odwołanie się do normy z art. 47 Konstytucji RP³⁸⁹. Treść tego przepisu nakazuje przyjąć, że podmiotami zobowiązanymi są wyłącznie organy władzy publicznej³⁹⁰. Art. 51 ust. 2 Konstytucji RP odnosi się kilku czynności podejmowanych przez organy władzy publicznej, tj. pozyskiwanie, gromadzenie i udostępnianie informacji. Pozyskiwanie informacji przez organy władzy publicznej zakłada aktywność, w wyniku której stan wiedzy organów władzy publicznej o jednostce ulega zwiększeniu, a gromadzenie informacji obejmuje wszelkie czynności związane z administrowaniem pozyskiwanymi informacjami³⁹¹. Rozstrzygnięcie czy określone informacje są niezbędne w rozumieniu art. 51 ust. 2 Konstytucji RP następuje w drodze porównania kolidujących interesów, w nawiązaniu do konstrukcji wykształconej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zgodnie z regulacją art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko i wyłącznie w ustawie oraz tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, bądź też wolności i praw innych osób³⁹².

Uprawnienia organów celno-skarbowych najdalej ingerujące w prawa i wolności obywatelskie wiążą się z czynnościami operacyjno-rozpoznawczymi przeprowadzanymi przez funkcjonariuszy wyodrębnionych komórek organizacyjnych w Ministerstwie Finansów

³⁸⁷Ibidem, s. 84.

³⁸⁸Wyrok SN z dnia 11 lutego 2015 r., I CSK 868/14, MoPrBank 2015, Nr 10, s. 8.

³⁸⁹Wyrok TK z dnia 22 lipca 2014 r., K 25/13, OTK-A 2014, Nr 7, poz. 76.

³⁹⁰Wyrok TK z dnia 15 lipca 2009 r., K 64/07, OTK-A 2009, Nr 7, poz. 110.

³⁹¹M. Wild (w:) M. Safjan, L. Bosek Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86. Wydawnictwo C.H. Beck 2016, s. 1228.

³⁹²Wyrok TK z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, Nr 5, poz. 81.

oraz służby celno-skarbowej. Czynności te obejmują obserwację, kontrolę operacyjną, przesyłkę niejawnie nadzorowaną, zakup kontrolowany i łapówkę kontrolowaną. Istotnym novum są czynności operacyjno-rozpoznawcze w postaci zakupu kontrolowanego i łapówki kontrolowanej, polegające na dokonaniu w sposób niejawni nabycia, zbycia lub przejęcia przedmiotów pochodzących z przestępstwa ulegających przepadkowi, albo których wytwarzanie, posiadanie, przewożenie lub którymi obrót są zabronione, a także na przyjęciu lub wręczeniu korzyści majątkowej.

Wiele uprawnień kontrolujących wynikających z ustawy o KAS wymaga analizy pod kątem ich zgodności ze standardami konstytucyjnymi wynikającymi z Konstytucji takimi jak: zasada demokratycznego państwa prawa, zasada równości, prawo do sądu czy nienaruszalność mieszkania. Już na etapie projektu ustawy o KAS, Rzecznik Praw Obywatelskich wyraził opinię, że przepis dający prawo Szefowi KAS złożenia wniosku do sądu o zgodę na przeprowadzenie kontroli operacyjnej jest niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, ponieważ narusza on prawo sądu, który zdany będzie wyłącznie na materiały selektywnie wybrane przez organ wnioskujący o zastosowanie kontroli operacyjnej³⁹³.

Analogiczne wątpliwości zostały sformułowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich w zakresie braku doręczenia postanowienia sądu - po zakończeniu kontroli operacyjnej i ustaniu zagrożenia dla prowadzonego postępowania - osobie, wobec której kontrola była stosowana, co uniemożliwiło wniesienie zażalenia na postanowienie. Pozbawia to obywateli możliwości zweryfikowania prawidłowości działania organów podatkowych, ingerujących w prawa obywateli do prywatności oraz prawa do komunikowania się³⁹⁴.

W literaturze wskazuje się na pozaprocesowy techniczny i taktyczny charakter czynności operacyjno-rozpoznawczych, które zostały wykształcone przez praktykę organów ścigania i służą profilaktycznej walce z przestępczością. Stanowią one uzupełnienie procesu karnego i mogą być podejmowane wyłącznie przez organy uprawnione do ich realizacji. Czynności takie spełniają funkcje informacyjne, profilaktyczne i dowodowe³⁹⁵.

Czynności operacyjno-rozpoznawcze są z natury rzeczy niejawne (także wobec zainteresowanego). Dają one organom celno-skarbowym szeroki margines uznaniowości,

³⁹³A. Halicki, *Krajowa Administracja Skarbowa - analiza projektu ustawy z dnia 17 lutego 2016 r.*, Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, Nr 4 (249)/2016, s.141.

³⁹⁴Pogląd ten podzielił Prokurator Generalny w piśmie z dnia 12 lutego 2016 r., sygn. akt PG VIII TK 128/15.

³⁹⁵A. Posytek, *Wartość dowodowa czynności operacyjno-rozpoznawczych*, (w:) Prokuratura i Prawo 2011, nr 3.s. 23.

przy ograniczonych gwarancjach dla praw osoby poddanej tym czynnościom, a także okrojonej kontroli zewnętrznej, w tym sądowej. Taki sposób działania organów celno-skarbowych wydaje się nieodzowny, a przejrzystość czynności operacyjnych powodowałaby ich nieskuteczność. Jednakże działalność operacyjna organów celno-skarbowych realizowana w warunkach niejawności pozostaje w naturalnym, nieusuwalnym konflikcie z niektórymi prawami zasadniczymi kontrolowanego. W szczególności dotyczyć to może prawa jednostki do prywatności, konstytucyjnej wolności komunikowania się i związanej z tym ochrony tajemnicy komunikowania się, ochrony autonomii informacyjnej, którą określają art. 49 i 51 Konstytucji RP.

Doświadczenia współczesnych państw demokratycznych wskazują, że władza wykonawcza odpowiedzialna za bezpieczeństwo i porządek publiczny, w tym podległe jej podmioty prowadzące czynności operacyjno-rozpoznawcze, dysponują środkami, których zastosowanie może doprowadzić do zniszczenia instytucji demokratycznych i redukcji praw obywatelskich. Dzieje się tak dlatego, że poufność i brak zewnętrznej kontroli może doprowadzić do nadmiernej autonomizacji czy subiektywizacji samego celu działalności operacyjnej oraz niezachowania należytej wstrzeźliwości przy wkraczaniu w prawa i wolności obywatelskie³⁹⁶. Cecha niejawności kontroli operacyjnej czyni ją podatną na nadużycia. Bezpieczeństwo publiczne wymaga zachowania proporcjonalności dopuszczalnego wkroczenia w imię ochrony bezpieczeństwa oraz sprawnego systemu kontroli zachowania tej proporcjonalności w praktyce. W przeciwnym razie środki ochrony tego bezpieczeństwa w postaci legalnie dopuszczalnej działalności operacyjnej same w sobie stwarzają zagrożenie dla tych wolności. Taka sytuacja będzie miała miejsce wówczas, gdy wprowadzane ograniczenia będą nieproporcjonalne do ewentualnych zagrożeń.

W Polsce czynności operacyjne nie są w Konstytucji RP wyraźnie wymieniane jako dozwolone ograniczenie praw jednostki, jednak znajdują one konstytucyjne zakotwiczenie w ramach sformułowanych w Konstytucji RP ograniczeń, które przewidziane są dla ustawodawcy.

Przyjęte w ustawie o KAS rozwiązania wydają się być sprzeczne z konstytucyjną zasadą praworządności, która wymaga, aby organy państwa działały w granicach prawa. Organy celno-skarbowe nie będąc w pełni skrepowane przepisami kodeksu postępowania

³⁹⁶L. Garlicki, M. Derlatka, M. Wiącek, *Trzydzieści lat orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016 r. s. 520.

karnego posiadają pełne uprawnienia organów ścigania, co kłóci się z wymogami płynącymi z zasady demokratycznego państwa prawnego i zasadą równości, które wykluczają możliwość obowiązywania różnych standardów ochrony konstytucyjnych praw i wolności w zależności od tego, jaki organ państwa prowadzi postępowanie³⁹⁷.

Podstawę ingerencji w prawa podatnika do ochrony prywatności stanowią również te przepisy Ordynacji podatkowej oraz ustawy o KAS, które zezwalają organom podatkowym na pozyskiwanie, gromadzenie i udostępnianie informacji o podatniku i jego majątku, sporządzonych i dostarczonych tym organom z mocy prawa lub na ich żądanie, bądź przez samego podatnika, bądź inne zobowiązane do tego podmioty.

Organy podatkowe mają wiele uprawnień do gromadzenia informacji o transakcjach dokonywanych przez podatników. Konieczność i zasadność gromadzenia tych informacji nie budzi wątpliwości, gdyż informacje te warunkują w dużej mierze możliwość sprawowania przez nie kontroli, co do prawidłowości rozliczeń podatkowych³⁹⁸. Duże zastrzeżenia budzi jednak nadanie Ministrowi Finansów uprawnień do regulowania problematyki informacji w sposób zasadzie nieograniczony oraz szeroki zakres ingerencji organów podatkowych w sferę chronioną tajemnicą bankową³⁹⁹, które wywołują zarzuty braku zgodności z Konstytucją RP oraz szeroki dostęp do tajemnicy bankowej organów podatkowych⁴⁰⁰.

Bardzo dużo informacji dostarcza organom podatkowym sam podatnik składając zeznania, deklaracje, księgi podatkowe. Informacje te jednak mogą się okazać niewystarczające. Dlatego art. 82 § 1 o.p. określa zasady przekazywania informacji przez banki i inne instytucje finansowe oraz Zakład Ubezpieczeń Społecznych. Takie informacje mogą być pozyskane przez organ podatkowy jedynie w sytuacji, gdy toczy się określone postępowanie (postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa). Bez wszczęcia odpowiedniego postępowania organ podatkowy nie może żądać od podatnika bądź innej osoby złożenia wyjaśnień, bądź przedłożenia odpowiednich dokumentów. Ujawnienie informacji jakimi dysponują instytucje finansowe stanowi głęboką ingerencję w prawo do prywatności kontrolowanych. Przepisy Ordynacji podatkowej regulują trzy grupy informacji uzyskanych przez organy podatkowe od banków i instytucji finansowych. Pierwszą grupę

³⁹⁷ Por. B. Szczurek, op.cit. s. 184.

³⁹⁸ R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck Wrocław 2002, s. 103.

³⁹⁹ Ibidem, s. 105.

⁴⁰⁰ M. Kośmider, *Tajemnica skarbowa a informacje pochodzące z banków i innych instytucji finansowych*, KPPod 2002, Nr 2, s. 54.

stanowią informacje o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Druga grupa to informacje o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulg podatkowych, jeżeli zostały one wykazane w złożonej przez niego deklaracji. Trzecią grupę informacji stanowią informacje dotyczące strony postępowania podatkowego odnośnie m.in. posiadanych rachunków bankowych.

Jeszcze większe zastrzeżenia wywołują uprawnienia organów celno-skarbowych, które mogą zbierać i wykorzystywać informacje - w tym dane osobowe od osób prawnych, jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą - o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego, czy należności celnych, oraz przetwarzaniu ich w rozumieniu ustawy o ochronie danych osobowych, a także występowanie do tych podmiotów o udostępnienie dokumentów zawierających informacje, także bez wiedzy i zgody osoby, której dotyczą.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego⁴⁰¹, oceniając konstytucyjność regulacji w tym zakresie, trzeba wziąć pod uwagę art. 84 Konstytucji RP, który nakłada na obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Egzekwowanie realizacji tego konstytucyjnego obowiązku obywateli jest zadaniem urzędów skarbowych. Zdaniem TK ingerencją w sferę życia prywatnego obywatela jest zapewnienie organom podatkowym wglądu w ramach prowadzonego postępowania do rachunków bankowych podatnika. Prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, a także inne prawa i wolności jednostki nie mają charakteru absolutnego oraz mogą podlegać ograniczeniom, które formułowane są w sposób czyniący zadość wymaganiom konstytucyjnym. Powyższe oznacza, że ograniczenie prawa lub wolności może nastąpić, jeżeli przemawia za tym inna norma, zasada czy wartość konstytucyjna. Jednak stopień tego ograniczenia musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, temu, któremu to ograniczenie ma służyć. Poza przepisami Konstytucji RP odpowiadają także zasadom wynikającym z art. 8 ust. 2 Konwencji Europejskiej o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności.

⁴⁰¹Wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r. K 15/98, OTK 2000, Nr 3, poz. 86.

9. Nienaruszalność mieszkania

Istotne znaczenie z punktu widzenia niniejszej pracy ma czynność przeszukania, która ma na celu ustalenie i zajęcie rzeczy, korespondencji albo wykrycie i zatrzymanie osoby. Przeszukanie wkracza w sferę wolności i praw osobistych obywateli oraz nienaruszalności mieszkania, który to standard wyrażony jest w art. 49 i 50 Konstytucji RP. W przypadku przystąpienia do przeszukania konieczne jest dopełnienie przez inspektora wymogów o charakterze formalnym tj. podanie imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, okazania znaku identyfikacyjnego oraz legitymacji służbowej w taki sposób, aby istniała możliwość odczytania i zanotowania danych w nich zawartych, a także podania podstawy prawnej i przyczynę podjęcia czynności służbowej. Ponadto inspektor musi okazać osobie, u której ma nastąpić przeszukanie dokument, na podstawie którego przystępuje do przeszukania albo legitymację służbową i znak identyfikacyjny, oraz poinformować osobę, u której ma nastąpić przeszukanie, o celu czynności, a także o możliwości użycia środków przymusu bezpośredniego w przypadku niepodporządkowania się wydanym poleceniom. Obowiązkiem inspektora jest również wezwanie osoby, u której ma nastąpić przeszukanie, do wydania poszukiwanych przedmiotów oraz pouczenie o przysługującym prawie do obecności w czasie przeszukania, lub wskazania osoby, która ma być obecna przy przeszukaniu.

Takie czynności jak przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu mogą nastąpić, ale jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony (art. 50 zdanie drugie Konstytucji RP). W art. 219 k.p.k. przewidziane zostało odstępstwo od tej zasady, ponieważ przepis ten dopuszcza możliwość dokonywania przeszukania pomieszczeń oraz innych miejsc i osób, jeśli celem tej czynności jest zatrzymanie, wykrycie czy przymusowe doprowadzenie osoby podejrzanej oraz znalezienie rzeczy mogących stanowić dowód w sprawie czy rzeczy podlegających zajęciu.

Z uwagi na fakt, że w mieszkaniu realizowane są potrzeby socjalno-bytowe człowieka mieszkanie w życiu człowieka odgrywa bardzo istotną rolę. Właśnie z uwagi na tak doniosłe znaczenie objęte zostało ochroną prawną w Konstytucji RP. Jak czytamy w przepisach Konstytucji RP "Zapewnia się nienaruszalność mieszkania. Czynności takie jak przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony" (art. 50 Konstytucji RP).

Jednak Konstytucja RP nie definiuje pojęcia nienaruszalności mieszkania. Jak podkreśla się w literaturze pod tym pojęciem rozumie się "względny zakaz przeszukania, nieuprawnionego wkraczania i przebywania"⁴⁰² bądź "wolność niezakłóconego korzystania"⁴⁰³. Z kolei w doktrynie prawa cywilnego zwraca się natomiast uwagę na to, że "naruszenie nietykalności mieszkania nie wymaga fizycznego wtargnięcia do cudzego mieszkania, z którym mamy do czynienia np. w razie zainstalowania urządzeń podsłuchowych, ukrytych kamer, czy też podglądactwa"⁴⁰⁴.

Nienaruszalność mieszkania jest ściśle powiązana z prawem do prywatności, a także należy do tradycyjnych wolności człowieka⁴⁰⁵. Przepis art. 47 Konstytucji RP stanowi "lex generalis dla pozostałych norm konstytucyjnych, które dotyczą prywatności i regulują niektóre jej aspekty (art. 45, 48-52)"⁴⁰⁶. Życie prywatne odnosi się bowiem nie tylko do życia osobistego, ale także do nienaruszalności mieszkania.

Zakres przedmiotowy ochrony, o której stanowi art. 50 zdanie pierwsze Konstytucji RP, obejmuje mieszkanie, natomiast zagwarantowana w zdaniu drugim tegoż ochrona przed przeszukaniem obejmuje oprócz mieszkania także inne pomieszczenia oraz pojazdy.

W literaturze istniał spór co do zakresu nienaruszalności mieszkania, o której mowa w art. 50 Konstytucji RP - czy nienaruszalność mieszkania rozciąga się poza mieszkaniem na inne pomieszczenia czy pojazdy⁴⁰⁷. Z całą pewnością należy odróżnić nienaruszalność mieszkania od ochrony przed przeszukaniem (art. 50 zdanie drugie), która przysługuje nie tylko w stosunku do mieszkania, ale także pomieszczenia lub pojazdu. Nienaruszalność mieszkania nie oznacza bowiem jedynie ochrony przed sprzecznym z prawem przeszukaniem, lecz jest pojęciem szerszym, które należy rozumieć "również jako zakaz wszelkiego nieuprawnionego wkraczania doń i przebywania"⁴⁰⁸. Należy zgodzić się ze stanowiskiem doktryny, że nienaruszalność mieszkania obejmuje mieszkanie wraz ze

⁴⁰²H. Zięba-Załucka, *Mieszkaniec* (art. 50,52,75), (w:) W. Skrzydło, S. Grabowska, R. Grabowski (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz Encyklopedyczny*, Warszawa 2009, s. 234.

⁴⁰³A. Rost, *Nienaruszalność mieszkania* (art. 50), w: Tamże, s. 252.

⁴⁰⁴M. Pazdan, *Komentarz do art. 23*, (w:) K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz do artykułów 1-449*, Warszawa 2011, s. 139.

⁴⁰⁵Por. W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Kraków 2002, s.59-60.

⁴⁰⁶B. Banaszak, op. cit., s. 294.

⁴⁰⁷B. Banaszak, M. Jabłoński, *Komentarz do art. 50 Konstytucji RP*, (w:) J. Boć (red.), *Konstytucje Rzeczypospolitej Polskiej oraz komentarz do Konstytucji RP*, Wrocław 1998, s. 98..

⁴⁰⁸P. Sarnecki, *Komentarz do art. 50 Konstytucji RP*, (w:) L. Garlicki (red.), *Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, tom 3, Warszawa 2003, s. 2.

wszystkimi pomieszczeniami przynależnymi, wykorzystywanymi dodatkowo i uzupełniającymi przez mieszkańców⁴⁰⁹.

Nienaruszalność mieszkania stanowi wolność osobistą jednostki. Na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie ze względu na niebezpieczeństwo lub porządek publiczny, ochronę środowiska, zdrowie i moralność publiczną, albo ochronę wolności i praw innych osób. Każde ograniczenie praw i wolności musi być zatem oceniane pod kątem jego konieczności, czyli czy tego celu nie można osiągnąć innymi środkami, mniej uciążliwymi dla obywatela i w mniejszym stopniu ingerującymi w sferę jego wolności i praw⁴¹⁰. Samo uzasadnienie ograniczenia wartościami wskazanymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie jest wystarczające do uznania jego dopuszczalności. Konstytucyjność ograniczenia zależy bowiem od odpowiedzi na pytania: czy wprowadzone ograniczenie służy realizacji założonego celu, czy jest niezbędne dla osiągnięcia tego celu oraz czy nie stanowi zbyt wysokiego kosztu realizacji założonego celu, a zatem czy pozostaje w odpowiedniej proporcji w stosunku do ciężarów nakładanych przez nie na jednostkę - proporcjonalnie sensu stricto⁴¹¹.

Istotnym ograniczeniem konstytucyjnego prawa do nienaruszalności mieszkania jest możliwość dokonania jego przeszukania. Jak stanowi art. 50 ust. 2 drugiej Konstytucji RP przeszukanie mieszkania (także pomieszczenia lub pojazdu) może nastąpić w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej wskazany. Kwestie związane z przeszukiwaniem mieszkania przez organy podatkowe regulują poprzez odesłanie przepisy Kodeksu postępowania karnego. Zgodnie z art. 219 § 1 k.p.k. "w celu wykrycia lub zatrzymania albo przymusowego doprowadzenia osoby podejrzanej, a także znalezienia rzeczy mogących stanowić dowód w sprawie lub podlegających zajęciu w postępowaniu karnym można dokonać przeszukania pomieszczeń i innych miejsc, jeżeli istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że osoba podejrzana lub wymienione rzeczy tam się znajdują".

⁴⁰⁹P. Sarnecki, op.cit. s. 2; Ł. Kaczkowski, *Nienaruszalność mieszkania* (w:) M. Jabłoński (red.), *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego Wrocław 2014, s. 214.

⁴¹⁰Wyrok TK z 12 stycznia 2000 r. P 11/98, www.trybunal.gov.pl (dostęp: 17.08.2022 r.).

⁴¹¹Wyrok TK z 25 marca 2010., P 9/08, www.otk.trybunal.gov.pl (dostęp: 12.09.2022 r.).

10. Ochrona własności

Art. 64 Konstytucji RP stanowi "wzorzec" dla rozwiązań legislacyjnych urzeczywistniających wolność majątkową, tj. ustawowego systemu stosunków własnościowych. "Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia". Ust. 2 stanowi, że: "Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej". Stosownie do ust. 3 art. 64 Konstytucji RP "Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności"⁴¹².

Z uregulowania art. 64 Konstytucji RP wynika prawa każdego do ochrony własności. Prawo to jako publiczne prawa podmiotowe w swoim zakresie obejmuje się trzy zasadnicze zagadnienia: ustanowienie zasady "równej dla wszystkich ochrony", sformułowanie gwarancji własności i innych praw majątkowych, a także wskazanie przesłanek dopuszczalnego ograniczenia własności (ust. 3)⁴¹³.

Norma ta określa obowiązek władzy ustawodawczej tworzenia takich przepisów prawnych, które będą respektować całokształt konstytucyjnych standardów, które wyznaczają ramy stosunków majątkowych w Polsce⁴¹⁴.

Prawo własności podniesione zostało do rangi zasady ustrojowej (art. 20 Konstytucji RP), a własność prywatna jest podstawę porządku gospodarczego. Jest też wartością, na której się opiera system prawny państwa oraz system gospodarczy. Zakres przedmiotowy art. 64 Konstytucji RP jest nieco szerszy od art. 20 Konstytucji RP, który stanowi tylko o własności prywatnej. Obejmuje on "własność, inne prawa majątkowe i prawo dziedziczenia").

W art. 64 Konstytucji RP zostało wyeksponowane prawo do ochrony własności. Zakres podmiotowy tego przepisu został ujęty w sposób uniwersalny, bo gwarancję "wolności majątkowej" przyznano "każdemu". Konstytucyjne określenie "każdy" obejmuje też osoby prawne. Do takich podmiotów Trybunał zaliczył m.in. spółki prawa handlowego⁴¹⁵. Konstytucyjne pojęcie „każdy” może odnosić się do takich osób, które mogą być podmiotami konstytucyjnych wolności i praw. Adresatami obowiązków wynikających z ochrony prawa

⁴¹²Art. 64 ust. 1, art. 64 ust. 2, art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

⁴¹³Wyrok TK z 21 maja 2001 r., SK 15/00, Dz. U. 2001, Nr 54, poz. 572.

⁴¹⁴Wyrok TK z 21 maja 2001 r., SK 15/00, OTK 2001, Nr 4, poz. 85.

⁴¹⁵Wyrok TK z 8 czerwca 1999 r., SK 12/98, Dz. U. 1999 r., Nr 052, poz. 546.

własności i innych praw majątkowych, wynikających z art. 64 Konstytucji RP są władze publiczne (wszystkie organy, instytucje i osoby urzędowe pozostające w strukturze państwa bądź samorządu) na czele z ustawodawcą⁴¹⁶. Ochrona własności i innych praw majątkowych ma być równa dla wszystkich. To postanowienie Konstytucji RP należy traktować jako jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego⁴¹⁷.

Prawo podatkowe reguluje bezpośrednio stosunki pomiędzy państwem i jednostką, ingerując w sferę jej własności. Rzeczywiste ukształtowanie tych stosunków następuje dopiero w procesie stosowania prawa, dlatego też zgodność prawa podatkowego z Konstytucją RP należy odnieść nie tylko do jego tworzenia, ale i stosowania⁴¹⁸. Zakres i formy wkraczania prawa podatkowego w sferę własności podmiotów opodatkowanych muszą być w procesie jego tworzenia i stosowania w pełni zgodne z zasadami konstytucyjnymi, bowiem prawo podatkowe stanowi ten rodzaj działalności, gdzie władza ustawodawcza głęboko wkracza w sferę wolności i praw podatnika.

Treść i istotę konstytucyjnie ujętego prawa własności współkształtuje także określony obowiązek ponoszenia podatków, o którym mowa w art. 84 Konstytucji RP. Konstytucyjne unormowania własności jako prawa podmiotowego, które ma charakterystyczne atrybuty - tj. bezwzględny charakter, skuteczność *erga omnes*, wyłączność władztwa właściciela, prawo właściciela do czynienia z przedmiotem dowolnego użytku, zbywalność, nieograniczoność w czasie - oznacza jednocześnie konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania⁴¹⁹.

Prawo własności nie ma charakteru wartości konstytucyjnej o charakterze bezwzględnym. W pewnych przypadkach może podlegać ograniczeniom, jednak ograniczenia te powinny być poddane ocenie we wzajemnym związku, jaki istnieje pomiędzy art. 64 ust. 3 a art. 31 ust. 3 Konstytucji RP⁴²⁰. Ciężary i świadczenia publiczne, jakimi są podatki ze swej istoty i charakteru, zawsze stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw ekonomicznych. Unormowania konstytucyjne określają granice, w jakich musi się mieścić

⁴¹⁶Wyrok TK z 28 października 2015 r. SK 9/14, www.trybunal.gov.pl (dostęp: 18.08.2021 r.).

⁴¹⁷L. Garlicki, M. Zubik, Art. 32, (w:) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, t. II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 106.

⁴¹⁸R. Mastalski, *Wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa podatkowego*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, rok LXXIII, zeszyt 2, 2011, s. 118.

⁴¹⁹B. Banaszkiewicz, *Konstytucyjne podstawy prawa własności*, Warszawa 1999, s. 17 i n.

⁴²⁰Wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, Nr 1, poz. 3;

ograniczenie praw i wolności ekonomicznych, wyznaczając tym samym granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych⁴²¹. Ustawodawca określając treść obowiązków podatkowych „musi respektować konstytucyjne standardy, w szczególności te, które dotyczą zasady nieingerowania we własność, inne prawa oraz wolności ekonomiczne, w sposób naruszający ich istotę”⁴²². To ustawa zasadnicza (zasada państwa prawnego, zasada wyłączności ustawy) określa granice działalności ustawodawcy w nakładaniu obowiązków podatkowych.

Każdy przepis prawa podatkowego ograniczający prawo własności, a także inne prawa majątkowe czy wolności ekonomiczne, musi być sformułowany w sposób pozwalający na jednoznaczne ustalenie, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie Przepis ten musi być na bardzo precyzyjny. Dlatego też zakres jego zastosowania powinien być tak ujęty, aby obejmował takie sytuacje, w których ustawodawca zamierza wprowadzić regulacje mające na celu ograniczenie konstytucyjnych praw i wolności ekonomicznych⁴²³.

11. Gwarancja swobody działalności gospodarczej

W systemie prawa każdego państwa szczególną uwagę zwraca się na zasady, które mają swoje bezpośrednie odzwierciedlenie w najwyższym akcie prawnym, a więc w Konstytucji. Tak jest również w Polsce. Konstytucja RP do najważniejszych zasad wyznaczających podstawy porządku prawnego w gospodarce zalicza zasady: demokratycznego państwa prawnego, legalizmu oraz społecznej gospodarki rynkowej⁴²⁴.

Zasada społecznej gospodarki rynkowej to zasada naczelna, która dotyczy sfery gospodarki. Podstawą ustroju społeczno-gospodarczego Polski jest społeczna gospodarka rynkowa oparta na trzech filarach tj. wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych⁴²⁵. Trybunał Konstytucyjny traktuje wymienione w art. 20 wartości kompleksowo (ujmuje je jako całość i żadnej z nich nie wyróżnia) i komplementarnie (wartości te są powiązane ze sobą w ten sposób, że mogą się wzajemnie wspierać, jak i ograniczać)⁴²⁶.

⁴²¹A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 99.

⁴²² Ibidem, s. 100.

⁴²³ Wyrok TK z 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK 2001, Nr 3, poz. 51.

⁴²⁴M. Szydło, *Swoboda działalności gospodarczej*, C.H.Beck, Warszawa 2005, s. 2.

⁴²⁵Art. 20 Konstytucji RP.

⁴²⁶Wyrok TK z 24 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK, nr 1, poz. 4, s. 40.

Prawo podatkowe ze względu na przedmiot regulacji dotyczący zjawisk z szeroko rozumianego obrotu gospodarczego musi w pewien sposób w swych regulacjach uwzględniać zjawiska związane z tym obrotem, takie jak działalność gospodarcza⁴²⁷.

Za przepis wprost formułujący zasadę wolności działalności gospodarczej należy uznać art. 20 Konstytucji RP stanowiący: "Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Polski". Ustrój ten kształtują również inne przepisy Konstytucji RP, które wraz z przepisem art. 20 Konstytucji RP ustanawiają ustrojowe założenia modelu gospodarczego⁴²⁸. Istotne znaczenie ma również art. 22 Konstytucji RP dopuszczający ustawowe ograniczenie wolności ze względu na "ważny interes publiczny", ale również inne przepisy Konstytucji RP, tj: art. 1 (zasada ochrony dobra wspólnego), art. 2 (zasada sprawiedliwości społecznej), art. 21 (zasada ochrona własności i dziedziczenia), art. 31 ust. 3 (zasada proporcjonalności) oraz art. 217 (zasada wyłączności ustawy).

Podejmując decyzje o prowadzeniu działalności gospodarczej przedsiębiorca powinien mieć stworzone takie warunki, aby móc przewidzieć czy, w jaki sposób oraz jakie rozstrzygnięcie ekonomiczne może podejmować w ramach obowiązującego porządku prawnego. Fundamentalne znaczenie dla zasady społecznej gospodarki rynkowej ma zasada zaufania, polegająca na przewidywalności działań organów władzy publicznej, w tym ustawodawcy, które umożliwiają podejmowanie i stabilne prowadzenie określonego rodzaju działalności gospodarczej, przede wszystkim długoterminowo, co wiąże się z ryzykiem przedsiębiorców. Prawodawstwo gospodarcze powinno być tak kształtowane, aby przez nagłe zmiany nie zaskakiwać adresatów norm (podmiotów prowadzących działalność gospodarczą), co w skrajnej sytuacji mogłoby oznaczać konieczność zaprzestania podjętej przez te podmioty działalności gospodarczej⁴²⁹. Podejmując działalność gospodarczą adresat (podatnik) powinien mieć stworzony odpowiedni czas na przystosowanie się do nowo tworzonych warunków⁴³⁰. Wskazane standardy należy uznać za wynikające wprost z art. 20 Konstytucji RP, a pośrednio także z art. 2 Konstytucji RP, z którego w orzecznictwie TK wywodzone są

⁴²⁷J. Węgrzyn, *Wolność prowadzenia działalności gospodarczej* (w:) *Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, (red:) M. Jabłoński, Wrocław 2014, s. 516.

⁴²⁸J. Ciapała, *Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej*, RPEiS 2001 nr 4, s. 18.

⁴²⁹K. Zaradkiewicz (w:) M. Safjan, L. Bosek Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 527.

⁴³⁰Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 64.

zasady ochrony praw nabytych, ochrony interesów w toku, oraz zaufania do prawodawcy i stanowionego przezeń prawa⁴³¹.

Adresatami art. 20 Konstytucji RP są przede wszystkim władze publiczne⁴³², które z jednej strony mają obowiązek tworzenia warunków wspomagających możliwość realizowania zasady swobodnego gospodarowania, a z drugiej strony zobowiązane są do powstrzymywania się od wydawania takich unormowań prawnych, które pozostają w sprzeczności z zasadą wolności gospodarczej⁴³³.

Treścią zasady wolności gospodarczej jest "swoboda podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w dowolnie wybranych formach prawnych oraz na zasadzie samodzielności". W zakresie tak rozumianej wolności mieści się wolność wyboru rodzaju działalności gospodarczej oraz wolność wykonywania (i zaprzestania wykonania) działalności gospodarczej⁴³⁴. Istotnym elementem tej zasady jest jej cel, jakim jest osiągnięcie zysku ekonomicznego, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny, wskazując, że podstawą dobrego zarządzania jest takie zorganizowanie działalności gospodarczej, aby przynosiła ona dochód⁴³⁵.

W obowiązującym porządku prawnym jest kilka definicji działalności gospodarczej. Definicja działalności gospodarczej uregulowana w przepisach Prawo przedsiębiorców stanowi, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły⁴³⁶. Z kolei przepisy Ordynacji podatkowej definiują działalność gospodarczą jako każdą działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet wtedy, gdy ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osób wykonujących taką działalność do przedsiębiorców⁴³⁷.

To, że funkcjonują różne definicje działalności gospodarczej jest przejawem autonomii prawa podatkowego. W prawie podatkowym wyodrębnienie poszczególnych elementów definicji działalności gospodarczej ma na celu wskazanie pewnych cech

⁴³¹ J. Ciapała, op. cit., s. 260.

⁴³² Wyrok TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00, OTK 2001, Nr 1, poz. 4.

⁴³³ K. Strzyczkowski, *Konstytucyjna zasada społecznej gospodarki rynkowej jako podstawa tworzenia i stosowania prawa*, (w:) C. Kosikowski (red.), op. cit., s. 21.

⁴³⁴ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 127.

⁴³⁵ Wyrok TK z 9 lutego 1999 r., sygn. U 4/98, Z.U. 1999/1/4.

⁴³⁶ Art. 2 Pr. Prz.

⁴³⁷ Art. 3 pkt. 9 o.p.

wspólnych tj. zarobkowy charakteru czy wykonywanie działalności w sposób zorganizowany i ciągły.

Zasada wolności gospodarczej z uwagi na fakt jej uregulowania w ustawie zasadniczej zapewnia konstytucyjny zakres ochrony wolności działalności gospodarczej, co spowoduje, że powinna być ona uwzględniona w ramach prawa podatkowego, a szczególnie przy analizie skutków podatkowych podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej⁴³⁸.

12. Wnioski

Nie ulega wątpliwości, że nakaz interpretacji przepisów zgodnie z zasadami prawa to jedna z najbardziej fundamentalnych dyrektyw systemowej wykładni prawa. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 10 lipca 2000 r.⁴³⁹ uznał, że zasady prawne pełnią w systemie prawa zarówno funkcję dyrektyw tworzenia prawa, jak i dyrektyw interpretacyjnych. Wszystkie normy prawne powinny być interpretowane w sposób zgodny z zasadami prawa. Pojęcie zasad prawnych to jedno z najbardziej kontrowersyjnych pojęć współczesnej jurysprudencji⁴⁴⁰. Nie ma żadnych jasnych i precyzyjnych kryteriów, które pozwoliłyby jednoznacznie odróżnić zasady od innych norm prawnych. Jeśli w tej sprawie nie daje nam wystarczających wskazówek sam legislator, to o uznaniu normy za zasadę prawa decyduje ostatecznie orzecznictwo i doktryna, kierując się jednak pewnymi kryteriami. Wśród tych kryteriów wymienić należy w szczególności miejsce normy w systemie prawa oraz jej fundamentalne znaczenie dla konstrukcji i aksjologii systemu prawa, lub jego elementów⁴⁴¹.

Trybunał Konstytucyjny wskazał, że samoistnym źródłem niektórych zasad konstytucyjnych może być klauzula państwa prawnego⁴⁴². Stanowisko to w pełni potwierdził w wyroku z 21 czerwca 2005 r.⁴⁴³ w którym sformułował stanowisko, że "klauzulę państwa prawnego należy rozumieć jako zbiorcze wyrażenie szeregu reguł i zasad, które wprawdzie nie zostały *expressis verbis* ujęte w pisanim tekście Konstytucji RP, ale w sposób

⁴³⁸P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer Warszawa 2010, s. 65.

⁴³⁹Wyrok TK z 10 lipca 2000 r. SK 12/99, OTK 2000/5/143.

⁴⁴⁰Wyrok NSA z 13 czerwca 2000 r. I SA/Ka 2160/98, LEX nr 43969.

⁴⁴¹L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności "DOM ORGANIZATORA" Toruń 2010, s. 131.

⁴⁴²Wyrok TK z 25 listopada 1997 r. K 26/97, OTK 1997/5-6/64.

⁴⁴³Wyrok TK z 21 czerwca 2005 r. P 25/02, OTK-A 2005/6/65.

immanentny wynikają z zasady demokratycznego państwa prawnego. Klauzula ta w szczególności implikuje utrzymania w naszym porządku konstytucyjnym tych wszystkich zasad, które tworzą istotę demokratycznego państwa prawnego".

Tworząc system podatkowy, należy przestrzegać konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz eliminować czynniki destrukcyjnie oddziałujące na sytuację prawną i ekonomiczną podatnika. „Podatnik powinien mieć zagwarantowaną możliwość przewidywania i planowania z możliwie dużym prawdopodobieństwem swojej legalności, bez ryzyka nagłej zmiany regulacji prawnych, a tym samym swojej sytuacji”⁴⁴⁴.

Należy zgodzić się z A. Gomułowiczem, że Konstytucja RP określa i narzuca określony sposób myślenia o funkcjach państwa dotyczących prawodawstwa podatkowego, ujmując precyzyjnie zasady, jakim powinny być podporządkowane relacje między władzą publiczną a podatnikiem⁴⁴⁵. Podatkowa ingerencja w sferę wolności i praw podatnika wymaga wyłącznie takich rozwiązań ustawowych, które są zgodne z katalogiem wartości i dóbr konstytucyjnie chronionych. Granice tej ingerencji nie mogą przekroczyć standardów konstytucyjnych.

Konstytucyjne unormowania wynikające z art. 217 i 84 Konstytucji RP, a także unormowania dotyczące wolności i praw ekonomicznych, prawa do prywatności, zasady równości, zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa, powinny stanowić standard, wedle którego kształtuje się obowiązki podatkowe.

⁴⁴⁴M. Sosnowski, *Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego*, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Nr 708, 2012, s. 24.

⁴⁴⁵ Por. A. Gomułowicz, op.cit. s. 123.

Rozdział III. Rodzaje procedur w prawie podatkowym

1. Wprowadzenie

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują trzy tryby postępowania tj. postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające oraz kontrolę podatkową. Wszystkie te tryby postępowania są istotne z punktu widzenia właściwego wykonywania obowiązków podatkowych. Postępowanie podatkowe tzw. jurysdykcyjne postępowanie służy rozstrzyganiu spraw w drodze decyzji wydanej przez właściwy organ. Pozostałe dwie procedury mają charakter kontrolny i mogą służyć do wszczęcia postępowania jurysdykcyjnego.

Cele każdej z tych procedur są odmienne, dlatego poszczególnych procedur nie należy ze sobą utożsamiać. Jednocześnie przepisy zawarte w dziale VI dotyczącym kontroli oraz w dziale V Ordynacji dotyczącym czynności sprawdzających nie regulują wszystkich kwestii związanych z kontrolą podatkową oraz typami czynnościami, bowiem odsyłają do innych, wymienionych enumeratywnie, przepisów Działu III Ordynacji.

Przed przystąpieniem do dalszych rozważań należy wyjaśnić termin "procedura". Według B. Brzezińskiego i W. Nykiela oznacza on „sformalizowany ciąg działań (czynności) organów władzy publicznej (sądów, organów administracji rządowej lub samorządowej) oraz podmiotów, do których działania te się odnoszą, zmierzających - w ramach posiadanych przez te organy kompetencji - do osiągnięcia celu tych działań, jakim jest podjęcie prawnie znaczącego aktu władztwa publicznego”⁴⁴⁶. Termin ten może być rozumiany szeroko lub wąsko. W znaczeniu szerokim "procedura" oznacza tryb dokonywania prawnych czynności konwencjonalnych, a więc zarówno przewidziany prawem tryb podejmowania decyzji przez organy administracji publicznej, jak i procedury dokonywania czynności prawnych przez osoby fizyczne i osoby prawne, dla których ważności niezbędny jest określony prawnie tryb postępowania. Wąskie rozumienie tego terminu "procedura" oznacza „zbiór przepisów prawnych regulujących tryb działania organów państwowych i innych podmiotów publicznych mających kompetencje do dokonywania aktów władczych, to jest tworzenia i stosowania prawa”⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia "procedura podatkowa"* (w:) H. Wróblewska (red.) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 55.

⁴⁴⁷W. Lang, *Prawo procesowe a prawo materialne. Wzajemne relacje* (w:) W. Czapliński (red) *Prawo XXI wieku. Księga pamiątkowa 50-lecia Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk*, Warszawa 2006, s. 427.

Jedną z kategorii procedur prawnych są procedury administracyjne, przez które rozumie się wszelkie regulacje prawne dotyczące działań organów administracji, polegających na realizacji zadań publicznych lub kontroli prawidłowości realizacji takich zadań⁴⁴⁸. Procedury administracyjne nie mają charakteru kontradiktoryjnego, który wiąże się z równością stron w toku postępowania. Kontradiktoryjnym postępowaniem jest postępowanie cywilne, które polega na tym, że przygotowanie materiału dowodowego spoczywa w zasadzie na stronach, sąd zaś pozostaje bierny, ograniczając się do oceny i biorąc pod uwagę to, co zostało mu przedstawione przez strony na poparcie ich żądań. Skutkuje to tym, że odpowiedzialność za materiał dowodowy, a co za tym idzie, za rezultat sporu, ponoszą strony, do których należy prawo rozporządzania tym materiałem. W procedurach administracyjnych odpowiedzialność za przeprowadzone postępowanie podatkowe spada na organy administracji publicznej⁴⁴⁹. Procedury administracyjne są zatem przez wzgląd na swój zakres różne od innych procedur prawnych.

W przepisach normujących zasady działania administracji podatkowej w zakresie prowadzonych postępowań oraz czynności o charakterze kontrolnym związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, czyli w Ordynacji podatkowej oraz ustawie o KAS, przewidziano kilka procedur umożliwiających weryfikowanie czy obowiązki publicznoprawne są przez nie prawidłowo wypełniane.

W stanie prawnym obowiązującym do końca lutego 2017 r. kontrola podatkowa i kontrola skarbową były dwoma różnymi procedurami, prowadzonymi przez wyodrębnione struktury organizacyjne, regulowanymi odrębnymi przepisami. Kontrolę podatkową, która regulowana była przepisami Ordynacji podatkowej przeprowadzały organy podatkowe, natomiast kontrolę skarbową organy kontroli skarbowej. Pewne utrudnienia w praktyce, pojawiły się w związku z faktem istnienia dwóch różnych rodzajów kontroli. Przeprowadzenie kontroli podatkowej wyprzedzało postępowanie podatkowe, które prowadziły organy podatkowe. Natomiast postępowanie kontrolne, to wszczynane przez organy kontroli skarbowej zawsze było pierwsze⁴⁵⁰. Zdarzały się takie postępowania kontrolne, podczas których na przykład nie przeprowadzano kontroli podatkowej, bowiem

⁴⁴⁸A. Huchla, *Postępowanie podatkowe* (w:) R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), Prawo finansowe, , Warszawa 2011, s. 214.

⁴⁴⁹D. Strzelec, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Wolters Kluwer 2009, s. 34.

⁴⁵⁰A. Mariński, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 21.

obowiązujące regulacje dawały organom kontroli skarbowej swobodę wszczynania kontroli podatkowej w trakcie postępowania kontrolnego⁴⁵¹.

Z dniem 1 marca 2017 r. służba celna, administracja podatkowa i kontrola skarbową zostały skonsolidowane i przekształcone w Krajową Administrację Skarbową. Ustawa o KAS określiła zadania, organy i organizację Krajowej Administracji Skarbowej. Doprecyzowano również formy realizacji niektórych zadań KAS, a także funkcjonariuszy służby Celno-Skarbowej.

Organami KAS zgodnie z ustawą są: minister właściwy ds. finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Nowy rodzaj kontroli celno-skarbowej w obszarze prawa podatkowego wprowadziła reforma administracji podatkowej, skarbowej i celnej. To nowy, odrębny tryb procedury kontroli podejmowanej przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Zakres tej kontroli jest dużo szerszy od zakresu kontroli podatkowej uregulowanej przepisami Ordynacji podatkowej. W przypadku kontroli celno-skarbowej w ramach jednej procedury wykonywana jest kontrola przepisów prawa podatkowego, kontrola celna oraz kontrola wyrobów akcyzowych (wykonywane wcześniej w ramach nadzoru podatkowego)⁴⁵².

Z uwagi na charakter swoich zadań w niniejszej pracy dokładniejszego omówienia wymagają również organy kontrolne tj. naczelnik urzędu skarbowego oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego. To do ich kompetencji zgodnie z ustawą o KAS kontroli celno-skarbowej należy przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt. 2 Ordynacji podatkowej. Istotną kwestią jest też omówienie procedur podatkowych, a także wskazanie relacji w jakich mogą pozostawać te procedury.

Obowiązujący w polskim porządku prawnym sposób obliczania danin publicznych został oparty na metodzie samoobliczenia podatku. Zgodnie z tą metodą to na podatniku ciąży

⁴⁵¹Wyrok NSA z 15 lipca 2011 r., I FSK 849/11, LEX nr 847/177.

⁴⁵² D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 85.

obowiązek oceny swojej sytuacji prawno-podatkowej, czyli ustalenie czy podlega obowiązkowi podatkowemu, a w konsekwencji obliczenie wysokości należnego podatku⁴⁵³.

Powyższe oznacza, że to nie na organach podatkowych, ale na podatniku spoczywa obowiązek ustalenia stanu faktycznego i obliczania podatku w prawidłowej wysokości. Zatem organom podatkowym przypisana jest funkcja kontrolna, której istota polega na dokonywaniu przez organy sprawdzenia prawidłowości wykonywania nałożonych przez prawo obowiązków⁴⁵⁴. Samoobliczanie, obarczone jest pewnym ryzykiem wynikającym z konsekwencji nieprawidłowego wywiązania się z nałożonych obowiązków⁴⁵⁵.

NSA w jednym z orzeczeń stwierdził, że samoobliczenie podatku przez podatnika na mocy art. 21 § 2 o.p. ma znaczenie tylko wtedy, kiedy podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Jeżeli jednak w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdziłby, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wówczas wyda decyzję, w której na podstawie art. 21 § 3 o.p., w której określi wysokość zobowiązania podatkowego⁴⁵⁶.

Jak wynika z powyższego proces samoobliczenia podatku następuje już w momencie zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Następnie osoba zobowiązana jest do ujawnienia organom podatkowym stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu.

Zastosowanie techniki samoobliczenia podatku w prawie podatkowym powoduje więc przesunięcie zadań i ról organów podatkowych⁴⁵⁷, które obowiązane są do kontroli prawidłowości obliczenia dokonanego przez podatnika (płatnika).

Działania takie organy podatkowe podejmują przede wszystkim w drodze czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W ramach czynności sprawdzających organ może wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień, wskazując jakie są przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych zawartych w deklaracji. Podatnik może wówczas,

⁴⁵³A. Mariański, *Rodzaje postępowań w Ordynacji podatkowej, czynności sprawdzające, kontrola, postępowanie podatkowe* Prz. Pod. 2010, nr 4, s. 36.

⁴⁵⁴B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2003, s. 135.

⁴⁵⁵R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. BECK, Warszawa 2009, s. 407.

⁴⁵⁶Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 29 maja 2015 r., II FSK 2763/14.

⁴⁵⁷P. Pietrasz, J. Siemieniako, (w:) P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działalności administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych*, Warszawa–Białystok 2013, s. 44.

uwzględniając zastrzeżenie organu, skorygować deklarację i zapłacić podatek w prawidłowej wysokości. Jeżeli nie zgodzi się z przeprowadzonymi czynnościami sprawdzającymi, nie skoryguje deklaracji i zapłaci podatku, wszczynane jest postępowanie podatkowe⁴⁵⁸.

Prowadzenie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej nie zamyka etapu samoobliczenia podatku, a także obliczenia płatniczego. Z tego też powodu wskazane rodzaje procedur podatkowych sprzyjają zmniejszeniu znaczenia władczej działalności administracji skarbowej⁴⁵⁹.

Samoobliczenie znajduje obecnie zastosowanie w zdecydowanej większości obowiązujących w Polsce podatków. Władcze działania administracji podatkowej zostały tu przesunięte do etapu weryfikacji prawidłowości wywiązania się z wykonania powinności podatkowych przez podatników, płatników, w przypadkach, gdy organ stwierdzi istnienie nieprawidłowości w obliczeniu lub zapłacie podatku. W podatkach związanych z samoobliczeniem przystąpienie organów podatkowych do procesu realizacji zobowiązań następuje zasadniczo już po uprzedniej aktywności podmiotów biernych w ramach tego procesu⁴⁶⁰.

Z techniką samoobliczenia podatku oraz obliczeniem płatniczym wiąże się bezpośrednio obowiązek składania deklaracji podatkowych. Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia deklaracji podatkowej. Jedynie art. 3 pkt 5 o.p. wskazuje na szerokie rozumienie tego terminu, gdyż odnosi się on również do zeznania podatkowego, wykazów oraz informacji, do składania których obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Obowiązek złożenia deklaracji podatkowej jest obowiązkiem o charakterze instrumentalnym, czyli wspomagającym realizację obowiązku podstawowego, jakim jest zapłata podatku. Czynność złożenia deklaracji jest natomiast czynnością podmiotu zobowiązanego (podatnika lub płatnika) o charakterze materialnoprawnym⁴⁶¹.

⁴⁵⁸ L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 283.

⁴⁵⁹ P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych*, w: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych* (230–248). Białystok: Temida 2. s. 235

⁴⁶⁰ Ibidem, s. 235.

⁴⁶¹ B. Adamiak, Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym (w:) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego* (red.) W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 29 i n.

Deklaracja podatkowa jest oświadczeniem wiedzy takiego podmiotu, chociaż może również zawierać oświadczenia woli, jak np. w wybór formy opodatkowania, możliwość skorzystania z łącznego opodatkowania przez małżonków⁴⁶².

W przypadku samoobliczenia istotne jest znaczenie, jakie nadano deklaracji podatkowej składanej przez podatnika. Wskazuje się, że złożenie przez niego takiej deklaracji wywołuje taki sam skutek, jak wydanie i doręczenie decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego – w obu przypadkach zobowiązanie zostaje określone w konkretnej kwocie i w odniesieniu do konkretnego podmiotu⁴⁶³, Dzięki deklaracji podatkowej następuje wstępne swoiste rozstrzygnięcie sprawy podatkowej⁴⁶⁴.

2. Czynności sprawdzające

Czynności sprawdzające są pewnego rodzaju czynnościami o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu⁴⁶⁵. Jest nimi sprawdzenie okoliczności wymienionych w art. 272 o.p.⁴⁶⁶. Przeprowadzają je organy podatkowej I instancji, które w trakcie czynności sprawdzających zbierają materiały i informacje, które mogą posłużyć organowi podatkowemu do wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Mogą również zostać uznane za dowód w kontroli podatkowej, z tym jednak zastrzeżeniem, iż może to dotyczyć dowodów, zgromadzonych w ramach uprawnień im przysługujących⁴⁶⁷.

Czynności sprawdzające dokonywane przez organy podatkowe nie mogą dotyczyć wszystkich elementów związanych z oceną prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Zakres ich ochrony ograniczony jest bowiem przez ustawodawcę do sprawdzenia trzech podstawowych okoliczności.

⁴⁶² B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, PiP 2005, nr 11, s. 14 i n.

⁴⁶³ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowej (zagadnienia podstawowe)*, PiP 1999, z. 2, s. 27.

⁴⁶⁴ R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Wrocław 2011, s. 45–46.

⁴⁶⁵ D. Strzelec, M. Łoboda, op. cit. s. 93.

⁴⁶⁶ Zgodnie z treścią art. 272 o.p. do zadań naczelników skarbowych należy: zweryfikowanie terminowości składania przez podatnika deklaracji, wpłacania zadeklarowanych przez niego podatków jak również pobieranych przez płatników oraz inkasentów (pkt.1) stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji (pkt.2), ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (pkt.3), weryfikacja poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (pkt. 4), czy weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej (pkt.5).

⁴⁶⁷ D. Strzelec, M. Łoboda, op. cit. s. 97.

Pierwszy, podstawowy cel czynności sprawdzających to dokonanie oceny czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków, którymi są: składanie dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym też tych pobieranych przez płatników i inkasentów. Drugi cel czynności sprawdzających to zbadanie formalnej poprawności deklaracji czy innych dokumentów, które są niezbędne do sprawdzenia terminowego płacenia podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Cel tej oceny polega na sprawdzeniu czy dokument nie zawiera błędów, oczywistych omyłek oraz czy został sporządzony zgodnie z wymaganiami przepisów prawa.

Trzeci cel czynności polega na ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do realizacji tego celu mogą posłużyć środki dowodowe, te o których mowa w art. 275 i 276 o.p. jak np. uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych, prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii czy prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu⁴⁶⁸.

Z uregulowania art. 272 i n. o.p. wywieść można, że czynności sprawdzające organów podatkowych są traktowane jako zupełnie odrębna instytucja. Czynności sprawdzające co istotne mają charakter wstępny oraz formalny.

Ograniczenia co do zakresu czynności sprawdzających widoczne są wtedy, kiedy tego rodzaju czynności mogą dotyczyć badania takich dokumentów jak np. deklaracje, zeznania, wykazy oraz informacje, tych do których składania obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Kontrolujący mają prawo zażądać okazania innej dokumentacji np. faktur, umów związanych z działalnością gospodarczą kontrolowanego czy dowodów zapłaty. Wykonując swoje działania kontrolujący nie mogą wykraczać poza powyższy zakres czynności faktycznych. Nie są również upoważnieni do przeprowadzenia oraz badania innych dowodów, tj. materiałów zgromadzonych w trakcie innych postępowań, tj. postępowania

⁴⁶⁸Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

karne czy w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, zeznania świadków, zeznania stron czy opinie biegłych⁴⁶⁹.

NSA uchwałą z 24.10.2016 r. określił zakres czynności sprawdzających, jaki mogą stosować organy podatkowe w ramach weryfikacji zasadności zwrotu VAT,⁴⁷⁰. Jak wynika z treści uchwały w sytuacji przedłużenia terminu zwrotu VAT w związku z weryfikacją zasadności dokonywaną w ramach czynności sprawdzających, fiskus nie ma prawa wszcząć kontroli krzyżowej u kontrahentów podatnika.

Organy podatkowe nie mogą podatnikowi bez uzasadnionej przyczyny wydłużać terminu zwrotu podatku. Zgodnie ze stanem sprawy wskazanym w rozstrzygnięciu NSA z 18.10.2013 r.⁴⁷¹ podatnik w 2013 r. złożył deklarację VAT-7, wykazując nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym i wnosząc o zwrot jej części na rachunek bankowy, a w pozostałej kwoty o przeniesienie na następny okres rozliczeniowy. Jednak organy podatkowe nie dokonały zwrotu, kilkakrotnie przedłużając jego termin i powołując się na konieczność weryfikacji jego zasadności w ramach czynności sprawdzających⁴⁷².

Zgodnie z treścią art. 274b § 1 o.p., jeżeli przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Przepis ten nie stanowi samodzielnej podstawy do przedłużenia terminu zwrotu podatku, gdyż odsyła do odrębnych przepisów przewidujących przedłużenie terminu zwrotu, z których wynikać powinna możliwość przedłużenia terminu zwrotu podatku.

W uchwale 7 sędziów z 24 października 2016 r., sygn. akt I FPS 3/16, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w przypadku przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku w związku z weryfikacją prowadzoną na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V Ordynacji podatkowej, nie jest możliwe żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Uzasadniając tę tezę NSA wskazał, że w art. 87 ust. 2 zdanie 2 ustawy o VAT ustawodawca

⁴⁶⁹D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 20.

⁴⁷⁰Uchwała NSA z 24.10.2016 r I FPS 3/16, CBOSA.

⁴⁷¹Wyrok NSA z 18.10.2013 r. I FSK 1480/12, CBOSA.

przewidział możliwość przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku. Zgodnie z treścią tego weryfikacja rozliczenia podatnika, może być dokonywana np. w ramach czynności sprawdzających, jak też kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego. Co istotne zupełnie odmienny jest cel czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej określają tylko cele czynności sprawdzających i kontroli podatkowej⁴⁷³.

Stosownie do treści art. 272 o.p. celem czynności sprawdzających jest:

1) sprawdzenie terminowości

a) składania deklaracji,

b) wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;

2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1;

3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Zupełnie odmienny jest cel kontroli podatkowej. Bowiem w myśl art. 281 § 2 o.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków, które wynikają z przepisów prawa podatkowego. Natomiast w przepisach Ordynacji podatkowej nie został zdefiniowany cel postępowania podatkowego. W piśmiennictwie utrwalony jest pogląd, że celem postępowania podatkowego jest realizacja wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatkowego⁴⁷⁴. NSA⁴⁷⁵ w jednym z orzeczeń sformułował tezę, że czynności dokonywane w ramach czynności sprawdzających określone w art. 274 § 2, art. 275 § 1, § 2 i § 3 oraz art. 276 § 1, § 2 i § 5 o.p., znacząco wykraczają poza zakres formalnej kontroli. W tych jednak przypadkach ustawodawca wyraźnie wskazał na zakres działań, które organ może przeprowadzić w ramach czynności sprawdzających. Zdecydowanie nie mieszczą się w tym zakresie czynności związane np. z tzw. kontrolą krzyżową, ponieważ wynika to choćby z zakresu dopuszczalnych czynności, o których mowa we wskazanych wyżej przepisach. Wynika to także z art. 274c § 1 o.p., który to w swojej

⁴⁷³ Art. 272 i art. 281 § 2 o.p.

⁴⁷⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Komentarz 2010, UNIMEX, s. 11.

⁴⁷⁵ Uchwała NSA z 24.10.2016 r I FPS 3/16, CBOSA.

treści stanowi, że organ podatkowy w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym czy kontrolą podatkową może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, jednak w zakresie objętym kontrolą u podatnika celem sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Z czynności takich sporządza się protokoły. Ustawodawca dopuścił możliwość zażądania od kontrahentów podatnika przedstawienia dokumentów, w tym też w celu sprawdzenia zasadności zwrotu podatku VAT. Jednak co istotne wyjątek ten związany jest tylko w związku z prowadzonym u podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową.

W świetle powyższego NSA uznał, że tzw. kontrola krzyżowa jest dopuszczalna, ale w trakcie prowadzonego wobec podatnika postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Jednak nie jest ona dopuszczalna w ramach innych procedur, takich jak np. czynności sprawdzające. Nie znajduje się bowiem podstaw prawnych, aby w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V Ordynacji podatkowej, bez żadnego wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, organ podatkowy mógł sobie żądać od kontrahentów podatnika dokumentów celem sprawdzenia zasadności zwrotu podatku VAT⁴⁷⁶.

NSA w tej uchwale doprecyzował, że z art. 272 pkt 3 o.p. wynika, iż organy podatkowe mogą dokonać w ramach czynności sprawdzających tylko ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, które może być realizowane wyłącznie środkami przewidzianymi w dziale V Ordynacji podatkowej. Takimi środkami są np. wezwania do okazania dokumentów, wezwania do złożenia fotokopii dokumentów oraz żądanie przekazania jednak w ograniczonym zakresie informacji przez instytucje finansowe, dokonanie oględzin.

Zatem możliwości działania organów w ramach czynności sprawdzających są tylko takie jakie wynikają z obowiązujących regulacji prawnych, a uprawnienia przewidziane w tych przepisach powinny być stosowane w sposób umożliwiający realizację wyżej wskazanych celów. Należy zatem stwierdzić, że charakter czynności sprawdzających nie zezwala na prowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie, jak wykraczającym poza nie⁴⁷⁷.

⁴⁷⁶ Ibidem.

⁴⁷⁷ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Wolter Kluwer, Warszawa 2015, s. 244.

NSA zauważył, że w założeniu czynności sprawdzające służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych wad deklaracji (tak wyrok WSA w Warszawie z 31 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2001/08). Natomiast nie służą do załatwiania kwestii spornych pomiędzy podmiotem składającym deklarację a organem podatkowym, np. dotyczących oceny stanu faktycznego. Stosownie do treści art. 280 o.p., w zakresie nieuregulowanym w dziale normującym czynności sprawdzające odpowiednio stosuje się przepisy art. 143 oraz przepisy rozdziałów 1-3, 5, 6, 9 z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16 oraz 23 działu IV o.p. W przepisie tym brakuje odesłania do dowodów rozdziału 11 działu IV o.p. co w konsekwencji oznacza, że w trakcie czynności sprawdzających organy podatkowe nie mogą dokonywać czynności dowodowych innych niż te, do których zostały upoważnione na podstawie przepisów działu V Ordynacji podatkowej⁴⁷⁸.

Czynności organu podatkowego, te opisane w art. 274c o.p. (oraz w art. 79 ustawy o KAS) określa się mianem kontroli krzyżowej. Ta nazwa powszechnie stosowana jest nie tylko przez samych pracowników organów podatkowych, ale również w doktrynie i orzecznictwie, pomimo tego, że nie są to czynności kontrolne sensu stricto. Kontrola krzyżowa ta uregulowana w przepisach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ordynacji podatkowej nie jest kontrolą, jednak zalicza się ją do czynności sprawdzających.⁴⁷⁹

Organ podatkowy może jak najbardziej przeprowadzić wobec kontrahenta podatnika czynności sprawdzające przewidziane w art. 274c o.p. jednak w toku czy też w związku z podjętym już wcześniej wobec podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową.

Te czynności polegają na możliwości zażądania przez organ podatkowy od kontrahentów podatnika, wykonujących działalność gospodarczą, przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika. Celem ich jest sprawdzenie prawidłowości i rzetelności podstaw opodatkowania. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej organ podatkowy może zażądać od podatnika przekazania informacji, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej, wtedy jeśli

⁴⁷⁸ Uchwała NSA z 24.10.2016 r I FPS 3/16, CBOSA

⁴⁷⁹ D. Zalewski, op. cit. s. 20.

kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (§ 1 pkt 2).

Uregulowana w art. 274c o.p. kontrola krzyżowa stanowi rodzaj specyficznych czynności sprawdzających, których specyfika polega na tym, że czynności te mogą być przeprowadzone u kontrahenta podatnika jedynie w sytuacji, gdy w stosunku do podatnika organ podatkowy prowadzi postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową. Tym samym nie można się zgodzić, że skoro art. 274c o.p. mieści się w dziale regulującym czynności sprawdzające, to możliwa jest kontrola krzyżowa u kontrahentów podatnika, u którego organ podatkowy prowadzi czynności sprawdzające⁴⁸⁰.

Organy podatkowe prowadzą coraz więcej czynności sprawdzających. W wielu jednak sytuacjach robią to w sposób sprzeczny z prawem. Czynności sprawdzające można stosować wyłącznie w przypadkach jednoznacznie wskazanych w Ordynacji podatkowej. Jak wskazano wyżej mogą być stosowane do sprawdzania czynności formalnych, takich jak np. złożenie deklaracji. W żadnym razie nie służą natomiast do ustalania stanu faktycznego.

Jak wynika z danych przedstawionych przez Krajową Administrację Skarbową⁴⁸¹ od stycznia do listopada 2021 r. KAS przeprowadziła:

- 2 485 kontroli celno-skarbowych. Kwota ustaleń – 5,04 mld zł (w stosunku do analogicznego okresu 2020 r. nastąpił wzrost udziału wpłat w ustaleniach o 8,5%, wzrost wpłat z decyzji o 23,2%, wzrost wpłat z korekt o 29,6%).
- 11 912 kontroli podatkowych. Kwota uszczupleń – 2,17 mld zł (w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego odnotowano spadek liczby przeprowadzonych kontroli o 4,6%).
- 2 271 427 czynności sprawdzających. Kwota uszczupleń – 3,99 mld zł. (w porównaniu z 2020 r. nastąpił wzrost liczby przeprowadzonych czynności o 8,4%).

Z danych tych wynika, że liczba kontroli podatkowych systematycznie maleje. Tradycyjne kontrole podatkowe i kontrole celno-skarbowe zastępowane są czynnościami

⁴⁸⁰Zob. wyrok WSA w Warszawie z 28.08.2018 r., III SA/Wa 4075/17, LEX nr 2974263.

⁴⁸¹https://www.slaskie.kas.gov.pl/urzed-skarbowy-w-bytomiu/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/f31J/content/id/11327873.

sprawdzającymi oraz innymi instrumentami, które zostaną omówione w rozdziale V niniejszej pracy.

Czynności sprawdzające prowadzone są z urzędu, wyłącznie z inicjatywy organu podatkowego. Są jedną z odrębnych procedur podatkowych, o których mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, które umożliwiają rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych bez wszczynania procedury postępowania podatkowego. Powinny one zawsze poprzedzać postępowanie podatkowe. Zasadnym wydaje się twierdzenie, że jest to tryb konkurencyjny wobec postępowania podatkowego. Nie powinien być on zatem traktowany ani łącznie, ani też zamiennie z tym postępowaniem. Bowiem z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające. Oznacza to, że należy stosować przepisy działu VI lub IV o.p. Wynika z powyższego, że art. 274b o.p. jest przepisem mającym zastosowanie wyłącznie na etapie czynności sprawdzających⁴⁸².

Działania organów podatkowych podejmowane w toku czynności sprawdzających, często zastępując tradycyjne kontrole podatkowe są działaniami naruszającymi zasadę legalizmu. Przytoczone dane wskazujące na malejący wskaźnik kontroli podatkowej nie wydaje się być sytuacją pożądaną. Tradycyjna kontrola podatkowa owszem wiąże się z uciążliwością dla podatnika (kontrolowanego), ale podczas takiej kontroli podatnik ma swoje prawa i obowiązki. Natomiast przeprowadzanie czynności sprawdzających lub kontroli w czasie rzeczywistym (np. analiza pliku JPK) pozbawia podmiot kontrolowany przysługujących mu uprawnień, o których będzie mowa w dalszej części pracy.

3. Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa

Instytucja kontroli rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych w znaczeniu i formie zbliżonych do dzisiejszych instytucji, sięga w Polsce XX-lecia międzywojennego⁴⁸³, kiedy to w zasadzie została przejęta z ustawodawstwa austriackiego. Na przestrzeni lat instytucje służące weryfikacji prawidłowości obliczenia bądź terminowości jego wpłaty były poddawane liczny zmianom, zintensyfikowanym w latach 1992-2004⁴⁸⁴.

⁴⁸²Postanowienie NSA z 22.11.2010 r., I FSK 1181/10, CBOSA.

⁴⁸³Por. ustawa z dnia 31.07.1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. P.P.P. z 1919 r. Nr 65, poz. 391).

⁴⁸⁴J. Zawiejska-Rataj, A. Podsiadły, *Wybrane postępowania i kontrole prowadzone przez organy Krajowej Administracji Skarbowej - aspekt intertemporalny* (w:) Prz.Pod., Nr 2 2017, s. 24.

Do kontroli rzetelności wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez podatników znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej oraz innych aktów prawnych. Status kontrolowanego w dużej mierze determinuje na podstawie jakich przepisów kontrola będzie podejmowana. Duże znaczenie czy kontrolowany jest przedsiębiorcą, a także czy kontrolę podejmuje organ podatkowy, czy organ celno- skarbowy⁴⁸⁵.

W Ordynacji podatkowej istnieje już kilka procedur, które mogą być wykorzystywane przy weryfikowaniu czy podatnicy wywiązują się we właściwy sposób ze swoich obowiązków. Dlatego konieczne wydaje się być wyraźne rozróżnianie instytucji kontroli podatkowej od innych postępowań, w tym w szczególności kontroli prowadzonej przez organy celno-skarbowe, bowiem w odniesieniu do tych ostatnich nie stosuje się niektórych przepisów ustawy Prawa Przedsiębiorców.

Kontrola podatkowa należy do kompetencji organów podatkowych. Zgodnie z tymi przepisami organem podatkowym stosownie do swojej właściwości jest naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji. Organy podatkowe pierwszej instancji przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, inkasentów oraz następców prawnych, a ci zwani są dalej „kontrolowanymi”. Podstawowym celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

W Ordynacji podatkowej nastąpiło całościowe uregulowanie zagadnień dotyczących kontroli podatkowej, które to traktują kontrolę podatkową jako samodzielną czynność organu podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej normują kilka trybów postępowania w związku z realizacją zobowiązań podatkowych: postępowanie podatkowe (dział IV), czynności sprawdzające (dział V), oraz kontrola podatkowa (dział VI). Jednak przepisy zawarte w dziale VI nie regulują wszystkich kwestii związanych z kontrolą podatkową. Poprzez odesłanie w odpowiednim zakresie stosuje się przepisy o postępowaniu podatkowym.

W świetle tych przepisów kontrola podatkowa stanowi odrębny rodzaj postępowania, który wyróżnia się sformalizowanym charakterem z wyraźnie oznaczonym momentem

⁴⁸⁵A. Mariański, D. Strzelec, op.cit., s. 17.

wszczęcia oraz zakończenia. Natomiast wynik kontroli zawarty jest w dokumencie urzędowym o ściśle określonej treści jakim jest protokół kontroli.

W stanie prawnym obowiązującym do końca lutego 2017 r. organy kontroli skarbowej miały uprawnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego na podstawie przepisów zawartych w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Instytucja ta była rozwijana do roku 2002 obok organów podatkowych. Wpłynęło to na kształtowanie w polskim systemie prawnym zbiegu uprawnień kontrolnych organów państwowych z dwóch niezależnych pionów administracji podatkowej⁴⁸⁶. Organy kontroli skarbowej łączyły przy tym funkcje organów kontrolnych i wymiarowych. Również Ordynacja podatkowa wprowadziła instytucję kontroli podatkowej, przy czym sama terminologia poprzez zestawienie jej z kontrolą skarbową budziła już wówczas wiele wątpliwości przedstawicieli doktryny⁴⁸⁷.

W ustawie o kontroli skarbowej początkowo brak było szczegółowej regulacji, która dotyczyła czynności kontrolnych, co skutkowało tym, że należało stosować odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej. W efekcie nastąpiła unifikacja procedur kontrolnych, co krytycznie przyjęto w piśmiennictwie. Inny jest i był cel obydwu kontroli, ze względu na inne zadania spełniane przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej⁴⁸⁸.

Kontrola podatkowa i kontrola skarbową to były dwie odrębne instytucje kontrolne. Odrębność ich wynikała z faktu, że przeprowadzane były po pierwsze również przez różne organy oraz na podstawie odrębnych przepisów prawa. Kontrolę podatkową uregulowaną przepisami Ordynacji podatkowej przeprowadzały organy podatkowe, a kontrolę skarbową organy kontroli skarbowej. Mimo pewnych podobieństw zauważyć można było pewne różnice między tymi rodzajami postępowań. Dotyczyły one głównie procesu wszczynania kontroli podatkowej, która mogła być wszczęta dopiero w trakcie postępowania kontrolnego. A do takiego postępowania kontrolnego nie stosowało się żadnych ograniczeń wynikających z obowiązującej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁴⁸⁹.

Zgodnie z ustawą o kontroli skarbowej, celem tej kontroli była ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, a także zapewnienie skuteczności wykonywania

⁴⁸⁶H. Dzwonkowski, *Korekta zeznania podatkowego w toku kontroli skarbowej*, (w:) Mon. Pod. 1998/1, s.11.

⁴⁸⁷M. Paluch, *Kontrola podatkowa*, Difin, Warszawa 2001, s. 9.

⁴⁸⁸D. Szubielska, *Kontrola skarbową czyli łamanie procedur kolek*, (w:) Prz. Pod. 2003, Nr 10, s.3-7.

⁴⁸⁹Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 listopada 2011 r. I SA/Po 610/11 www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 10.08.2022 r.).

zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych⁴⁹⁰. Do celów kontroli skarbowej należało też badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w kodeksie karno-skarbowym⁴⁹¹ popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych⁴⁹². Zakres tej kontroli był szerszy aniżeli zakres kontroli podatkowej m.in. o kwestie takie jak zapewnienie skuteczności wykonywania innych niż podatki należności stanowiących dochód budżetu państwa oraz państwowych funduszy celowych⁴⁹³.

Kontrola skarbową dokonywana była przez organ kontroli skarbowej oraz jej pracowników poprzez szereg różnych technik działania, które obejmowały środki procesowe i pozaprocesowe. Ustawodawca zaliczał do nich wywiad skarbowy, postępowanie kontrolne, czy postępowanie przygotowawcze na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. Ponadto w ramach tej kontroli wyróżniano różne formy realizacji zadań: postępowanie kontrolne, w ramach którego możliwe było przeprowadzenie kontroli podatkowej oraz wywiad skarbowy⁴⁹⁴.

Jednak z wejściem w życie ustawy o KAS⁴⁹⁵ wiele przepisów, które regulowały dotychczasowe instytucje przestało obowiązywać, w tym postępowanie kontrolne i kontrolę celną. Natomiast ich miejsce ustawa o KAS wprowadziła nowe rozwiązania. Najważniejsze wydaje się być wprowadzenie do ustawodawstwa polskiego nowej instytucji takiej jak kontrola celno-skarbowa celem której było przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu Ordynacji podatkowej.

Kontrola wywiązywania się ze stosowania przepisów prawa podatkowego prowadzona jest przez różne organy kontroli oraz wynika z zastosowania jednocześnie wielu aktów prawnych. W tym zakresie szczególne znaczenie mają przepisy Prawa Przedsiębiorców.

⁴⁹⁰ Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2016 poz. 1947).

⁴⁹¹ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz. U. z 2023 r., poz. 654).

⁴⁹² A. Mariański, D. Strzelec, op.cit. s. 17.

⁴⁹³ D. Malinowski, A. Dąbrowski, E. Szot, Ł. Błak, *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007, s. 20.

⁴⁹⁴ M. Kowalczyk, *Wywiad skarbowy a kontrola skarbową* (w:) Prokuratura i Prawo 2007, nr 5, s. 110 i n.

⁴⁹⁵ Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2016 poz. 1947).

Regulacjami tej ustawy wprowadzono szereg istotnych rozwiązań celem których jest przeciwdziałanie sytuacjom utrudniającym prowadzenie działalności gospodarczej⁴⁹⁶.

Do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosownie do treści przepisów Ordynacji podatkowej zastosowanie znajdą odpowiednie przepisy rozdziału piątego Prawo przedsiębiorców⁴⁹⁷, w którym to określono reguły prowadzenia kontroli przedsiębiorców. Prawo Przedsiębiorców jest aktem nadrzędnym w stosunku do innych ustaw regulujących kontrolę przedsiębiorców. W przepisach tej ustawy wyłączono możliwość stosowania przepisów rozdziału piątego do kontroli celno-skarbowej⁴⁹⁸.

Preambuła Prawa przedsiębiorców stanowi, że należy kierować się konstytucyjną zasadą wolności działalności gospodarczej, a także innymi zasadami konstytucyjnymi, które mają znaczenie dla przedsiębiorców, a także wykonywanej przez nich działalności gospodarczej tj. zasada pewności prawa, zasada praworządności, niedyskryminacji czy zrównoważonego rozwoju, uznając, że ochrona i wspieranie wolności działalności gospodarczej przyczyniają się do rozwoju gospodarki.

To na podstawie jakich przepisów kontrola będzie podejmowana zależy przede wszystkim od statusu organu będzie przeprowadzającego postępowanie. Zupełnie inne przepisy będą mieć zastosowanie w przypadku kontroli przeprowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, a inne w przypadku Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego. Kontrola celno-skarbowa podejmowana jest w oparciu o przepisy ustawy o KAS, a także w drodze odpowiedniego stosowania wybranych przepisów Ordynacji podatkowej. Natomiast kontrola podatkowa prowadzona jest przez Naczelnika Urzędu Skarbowego względem przedsiębiorców w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców czy osób niemających statusu przedsiębiorcy.

Po zakończeniu kontroli celno-skarbowej kontrolowanemu doręcza się wynik kontroli⁴⁹⁹, a kontrolowanemu nie przysługuje prawo do złożenia zastrzeżeń. Pozostawiono mu możliwość podjęcia decyzji, czy będzie korzystać z prawa do skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą. Kontrolowany może też dochodzić swoich racji, ale to już na

⁴⁹⁶ A. Mariański, D. Strzelec, op. cit. s. 22

⁴⁹⁷ Ustawa z dnia 6.03.2022 r. Prawo przedsiębiorców (tj.Dz.U.2023.221).

⁴⁹⁸ 65 ust. 2 PP.

⁴⁹⁹ Są wyjątki, kiedy nie sporządza się wyniku kontroli: kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego związanego z ewidencjonowaniem za pomocą kas rejestrujących, kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych - jeśli jednak nie stwierdzono nieprawidłowości (art. 82 ust. 5 ustawy o KAS).

etapie postępowania podatkowego. W przypadku stwierdzenia jakichkolwiek nieprawidłowości w toku kontroli, jeśli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji czy organ jej nie uwzględnił, kontrola ulega przekształceniu w postępowanie podatkowe⁵⁰⁰.

Jako że kontrola podatkowa oraz kontrola celno-skarbowa to dwie odrębnie uregulowane procedury to z punktu widzenia przepisów Ordynacji podatkowej i podejmowanych procedur nie ma formalnego wymogu przeprowadzenia kontroli podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego. Regulujące dotyczące postępowania podatkowego nie uzależniają wszczęcia od wcześniejszego prowadzenia kontroli. Jednak materiał zebrany w trakcie kontroli może stanowić podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego⁵⁰¹.

Kontrola podatkowa odbywa się w oparciu o przepisy prawa. Stosownie do treści przepisów art. 120 o.p. w związku z art. 7 Konstytucji RP. „Każdy przejaw ingerencji organu administracji publicznej w kształtowanie stosunków prawnych obywateli musi być bowiem oparty na konkretnej podstawie prawnej”⁵⁰². Na gruncie procedury podatkowej „wyłączono stosowanie zasady, zgodnie z którą dozwolone jest to, co nie jest zakazane przez prawo”⁵⁰³.

Kontrola podatkowa uregulowana jest w dziale VI Ordynacji podatkowej. Czysto informacyjny charakter ma art. 291 c o.p. który stanowi, że „do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału Prawo Przedsiębiorców”. Regulacja potwierdza, że kontrola podatkowa przedsiębiorców powinna być również prowadzona zgodnie z właściwymi przepisami zawartymi w tej ustawie.

W toku kontroli celno-skarbowej, poprzez odesłanie zawarte w art. 94 ust. 1 ustawy o KAS, zasady ogólne z Ordynacji podatkowej powinny być stosowane. Zasady ogólne z Ordynacji podatkowej są niejako "wyjęte przed nawias, wspólne dla całości postępowania"⁵⁰⁴, Przepisy rangi ustawowej, które muszą być stosowane samodzielnie, oraz współstosowane z

⁵⁰⁰ Art. 83 ust. 1 ustawy o KAS.

⁵⁰¹ Wyrok WSA w Olsztynie z 27.01.2010 r., I SA/OI 737/09.

⁵⁰² Wyrok NSA z 27 października 1987 r., IV SA 292/87.

⁵⁰³ Wyrok NSA z 26 lutego 2001 r., II SA 167/00.

⁵⁰⁴ S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych Kodeksu Postępowania Administracyjnego*, PIP 1961/12. 889.

innymi przepisami procedury, stanowią pewien szkielet, wokół którego buduje się procedurę, a zasady te znajdują rozwinięcie w poszczególnych przepisach⁵⁰⁵.

W konkluzji wskazać należy, że dopiero w ramach postępowania podatkowego następuje urzeczywistnienie norm materialnego prawa podatkowego, natomiast postępowanie regulowane tymi przepisami określa się mianem „jurysdykcyjnego postępowanie podatkowego”⁵⁰⁶. Inne pozostałe procedury tj. czynności sprawdzające, kontrola podatkowa „służą gromadzeniu informacji, które będą mogły stanowić podstawę do wszczęcia postępowania jurysdykcyjnego”⁵⁰⁷. Cel i zakres tych postępowań jest odmienny. Cel ten determinuje również odmienny zakres uprawnień organów podatkowych czy inne obowiązki podatników⁵⁰⁸.

4. Postępowanie podatkowe

Wśród szczególnych procedur administracyjnych wyróżnia się procedury podatkowe. W tej kategorii procedur szczególną rolę odgrywa postępowanie podatkowe, które „ma charakter stricte jurysdykcyjny, w przeciwieństwie do pozostałych procedur dotyczących spraw podatkowych”⁵⁰⁹. Jednocześnie, określenie "procedury podatkowe" nie jest synonimem terminu „postępowanie podatkowe”, który ustawodawca zastrzegł wyłącznie dla postępowania jurysdykcyjnego.

Postępowanie podatkowe jest odrębnym rodzajem procedury, które może być wdrożone zarówno w następstwie przeprowadzenia kontroli podatkowej, jak również w pewnych sytuacjach jako konsekwencja przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.

Postępowanie podatkowe jest uregulowane w dziale IV o.p. Przepisy nie dają jednak wprost odpowiedzi na pytanie, czym jest postępowanie podatkowe, albowiem regulują one jedynie treść postępowania i jego przebieg, nie określając jego zakresu pojęciowego.

W piśmiennictwie postępowanie podatkowe definiowane jest w dwojaki sposób: postępowanie w znaczeniu szerszym oraz postępowanie w znaczeniu węższym. W tym

⁵⁰⁵R. Hauser, *Rola przepisów procesowych w realizacji norm materialnego prawa administracyjnego* (w:) *Rola materialnego prawa administracyjnego a ochrona praw jednostki*, (red.) Z.Leoński, Poznań 1998, s. 24.

⁵⁰⁶B. Brzeziński, W. Nykiel, op. cit. s. 57.

⁵⁰⁷D. Strzelec, op. cit. s. 36.

⁵⁰⁸A. Mariański, op. cit. s. 37.

⁵⁰⁹B. Pahl, *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013 r. s. 33.

szerokim znaczeniu przez postępowanie podatkowe rozumie się zorganizowany ciąg wszystkich czynności organów podatkowych, których celem jest ustalenie oraz określenie zobowiązań podatkowych czy ich dobrowolną realizację. Natomiast w węższym znaczeniu za postępowanie podatkowe uznaje się zakres, o którym mowa w dziale IV o.p., W myśl tego działu jest to szczególny rodzaj postępowania administracyjnego, w którym powstają indywidualne zewnętrzne akty administracyjne⁵¹⁰.

Innymi słowy mówiąc, postępowanie podatkowe w wąskim ujęciu tego słowa należy rozumieć jako regulowany przepisami prawa zorganizowany ciąg czynności organów administracji podatkowej, podatników, płatników, inkasentów czy innych podmiotów postępowania, podejmowanych celem ustalenia istnienia obowiązku podatkowego oraz konkretyzacja zobowiązania podatkowego. Celem tak rozumianego postępowania jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej kończące się wydaniem decyzji⁵¹¹.

Po zakończeniu kontroli podatkowej istnieje pewne ograniczenie czasowe wszczęcia postępowania podatkowego. Organ podatkowy ma możliwość wszczęcia postępowania podatkowego, jednak nie później niż 6 miesięcy po zakończeniu kontroli podatkowej. Powyższe oznacza, że organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe, ale najpóźniej w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli.

Prowadzenie postępowania podatkowego pozwala zatem na podejmowanie wobec przedsiębiorców decyzji. Decyzje te mogą mieć charakter weryfikacyjny, prewencyjny czy represyjny. Odmienne aniżeli w przypadku kontroli, ponieważ sama kontrola stawia sobie za cel wyłącznie sprawdzenie wywiązywania się przez kontrolowanych z obowiązków o charakterze materialnoprawnym czy proceduralnym. W trakcie kontroli nie istnieje możliwość wyciągnięcia konsekwencji z tego tytułu, ponieważ zarezerwowane są one dla funkcji sprawowanych przez organ w postępowaniu podatkowym (jurysdykcyjnym)⁵¹². W razie stwierdzenia w trakcie kontroli podatkowej jakichkolwiek nieprawidłowości, służą one prawidłowemu przeprowadzeniu postępowania.

Przepisy ustawy regulujące postępowanie podatkowe nie uzależniają jego wszczęcia od wcześniejszego przeprowadzenia kontroli, ale materiał zebrany w jej trakcie może się stać

⁵¹⁰M. Niezgódka-Medek (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX 2019, komentarz do art. 281.

⁵¹¹R. Mastalski, Prawo podatkowe, s. 285.

⁵¹²D. Zalewski, op. cit. s. 43 i n.

podstawą wszczęcia postępowania podatkowego. Kontrola podatkowa może się toczyć niezależnie od postępowania podatkowego. Wprowadzone w wyniku zmiany działu VI rozwiązanie zawarte w art. 282a § 2 pkt 2 o.p. wskazuje ponadto, że prowadzenie postępowania podatkowego w danej sprawie nie wyklucza ustalania związanego z nią stanu faktycznego w toku równolegle prowadzonej kontroli podatkowej⁵¹³.

5. Uprawnienia organów podatkowych w procedurach kontrolnych

W strukturach administracyjnych funkcjonują dwie kategorie podmiotów, tj. organy i urzędy. Organ administracji publicznej to osoba (lub grupa osób w przypadku organu kolegiального) znajdujący się w strukturze organizacyjnej państwa lub samorządu terytorialnego, powołany w celu realizacji norm prawa administracyjnego w sposób i ze skutkami właściwymi temu prawu, działający w granicach przyznanych mu przez prawo kompetencji. Z kolei urząd to aparat pomocniczy organu administracji publicznej⁵¹⁴.

Organy podatkowe można podzielić na dwie grupy: państwowe i samorządowe. Takie rozróżnienie ma związek z występowaniem w polskim systemie podatkowym podatków stanowiących dochód budżetu państwa (państwowe organy podatkowe) oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego (samorządowe organy podatkowe). Te ostatnie, jednostki samorządu terytorialnego w Polsce, mają ustawowo przypisane źródło dochodów zgodnie z art. 167 Konstytucji RP. Część tych dochodów ma charakter daninowy⁵¹⁵.

Pojęcie podatków i opłat lokalnych nie jest w prawie polskim jednoznaczne. Pojęcie to pojawia się w Konstytucji RP w art. 168, gdzie mowa jest o prawie samorządów do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w granicach określonych przez ustawę.

Wśród samorządowych organów podatkowych I instancji wyróżnia się: Wójta (Burmistrza, Prezydenta Miasta), Starostę, Marszałka Województwa oraz Samorządowe Kolegium Odwoławcze. W odróżnieniu od organów administracji rządowej jednostki samorządu terytorialnego są organami podatkowymi właściwymi w sprawie takich podatków jak: podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, a także opłat tj. opłata targowa, uzdrowiskowa, miejscowa czy opłata od posiadania psów.

⁵¹³M. Szczepańska, *Kontrola podatkowa jako element konstrukcyjny postępowania podatkowego – alternatywny model kontroli podatkowej*, PUG 2015/5, s. 23–28.

⁵¹⁴A. Błaś, J. Jeżewski, J. Boć (red.), *Administracja publiczna*, Wrocław 2003, s. 156, 172-173.

⁵¹⁵Por. L. Etel, (w:) *Prawo podatkowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2008, s. 45.

Dotychczasowe obowiązki Szefa Służby Celnej, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Generalnego Inspektora Informacji Finansowej oraz większość zadań ministra do spraw finansów publicznych, w tym tych związanych z nadzorem i zarządzaniem administracją podatkową, skarbową i celną zostały połączone, a od 1 marca 2017 r. realizuje je Szef KAS. Na szczeblu regionalnym organami KAS są dyrektorzy izb administracji skarbowej, naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych.

Zadania w zakresie poboru danin realizuje Naczelnik Urzędu Skarbowego. Do jego kompetencji należy m.in. pobór podatków, opłat oraz nieopodatkowanych należności budżetowych oraz pobór innych należności na podstawie odrębnych przepisów. Kolejnymi zadaniami Naczelnika Urzędu Skarbowego jest egzekucja administracyjna należności pieniężnych oraz wykonywanie kontroli podatkowych czy czynności sprawdzających. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Szef KAS także posiada kompetencje do przeprowadzenia kontroli podatkowej, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi. Ten rodzaj kontroli określa się jako szczególny tryb kontroli wymiarowej⁵¹⁶.

Do kompetencji Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego należy m.in. wykonywanie kontroli celno-skarbowej, ustalanie czy określanie podatków, opłat i nieopodatkowanych należności budżetowych, a także innych należności na podstawie odrębnych przepisów oraz prowadzenie urzędowego sprawdzenia. Do innych zadań stawianych przed naczelnikami urzędów celno-skarbowych należy „obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianymi przepisami prawa, wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z wywozem i przywozem towarów, rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom”⁵¹⁷.

Pojęcie "uprawnienie" definiowane jest w Słowniku języka polskiego PWN⁵¹⁸ jako "prawo do czegoś, przysługujące lub nadane komuś". Ma więc ono wymiar podmiotowy i przedmiotowy. W ujęciu podmiotowym odnosi się ono do podmiotu, któremu to prawo zostało nadane, podmiotu, który to prawo nadał, oraz podmiotu w stosunku, do którego to

⁵¹⁶Wyrok NSA z 5 kwietnia 2000 r., I SA/Ka 1724/98, niepubl.

⁵¹⁷Art. 2 ustawy o KAS.

⁵¹⁸ Słownik języka polskiego PWN, sjp.pwn.pl (dostęp:06.05.2017 r.)

prawo przysługuje. W ujęciu przedmiotowym oznacza rodzaj prerogatywy, legitymacji, prawa do konkretnego działania⁵¹⁹.

Wszystkie uprawnienia przysługujące organom podatkowym mają na celu wyegzekwowanie od przedsiębiorcy zachowania zgodnego z obowiązującymi przepisami prawa. Są trzy grupy uprawnień, które przysługującym organom i ich pracownikom. Zadaniem pierwszych jest realizowanie kontroli w sposób szybki i efektywny. Może to mieć miejsce np. poprzez swobodny dostęp do kontrolowanego podmiotu i jego siedziby. Zadaniem drugich są uprawnienia, które pozwalają sprawnie przeprowadzić postępowania dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego. Natomiast zadaniem trzeciej grupy są uprawnienia związane z prawem żądania przez kontrolujących pomocy od innych organów czy instytucji w trakcie kontroli podatkowej⁵²⁰.

Szczególne uprawnienia, które zostały nadane organom podatkowym w ramach procedur kontrolnych i sankcyjnych wzmocniły ich samodzielność przy egzekwowaniu prawa podatkowego. Obowiązkiem prawodawcy jest zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa przed uszczupleniem należności publicznoprawnych od m.in. przedsiębiorców, którzy pełnią podstawową rolę w dostarczaniu podatkowych dochodów budżetowych. Przedsiębiorca, który nie respektuje uprawnień organów podatkowych przez uniemożliwienie realizacji uprawnień przysługujących kontrolującemu, gdy kontrola ma być efektywna i skuteczna, będzie narażony na represje. W wyniku odesłania zawartego w Ordynacji podatkowej ⁵²¹ przepisy o karach porządkowych stosowane są również w trakcie kontroli podatkowej. Ordynacja podatkowa⁵²² stanowi również podstawę do ukarania kontrolowanego karą porządkową w przypadku, gdy bezzasadnie odmówi on złożenia wyjaśnień, zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności⁵²³.

Do istotnych uprawnień kontrolujących, a jednocześnie czynności kontrolnych zaliczyć można legitymowanie osób. To uprawnienie można egzekwować wyłącznie w celu ustalenia tożsamości legitymowanej osoby, co może mieć miejsce poprzez ustalenie imienia (imion), nazwiska, daty urodzenia, imion rodziców, miejsca zamieszkania i PESEL. Z tego

⁵¹⁹J.Kulicki, *Kontrola skarbową w systemie kontroli państwowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014 r. s. 298.

⁵²⁰E. Janik, *Skuteczność kontroli podatkowej jako warunek poprawności rozstrzygnięć w sprawach podatkowych*, R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa, Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2014, s. 129.

⁵²¹Art. 292 o.p.

⁵²²Art. 262 §1 pkt. 2 o.p.

⁵²³Wyrok WSA w Szczecinie z 19 stycznia 2002 r., I SA/Sz 875/11, LEX nr 1109673.

prawa kontrolujący może skorzystać wtedy, gdy uzna, że jest to niezbędne na potrzeby kontroli np. wszczęcie kontroli podczas nieobecności kontrolowanego czy osób upoważnionych do jego reprezentowania albo ustalenie tożsamości kontrolowanego, kiedy budzi to wątpliwości. W przepisach prawa nie określono kręgu osób, które mogą zostać wylegitymowane. Takim obowiązkiem jak okazanie dokumentów może być zatem objęta każda osoba fizyczna nieznana kontrolującemu oraz jeśli w stosunku do niej ustalenie tożsamości jest wskazane ze względu na potrzeby kontroli⁵²⁴.

W trakcie kontroli kontrolujący mają również uprawnienie do zabezpieczenia dokumentów podatkowych jak np. zebranych dowodów. Nigdzie nie zostało jednak sprecyzowane w jaki sposób należy realizować to uprawnienie, a sposób zabezpieczania zebranego materiału dowodowego pozostawiono w gestii uznania kontrolującego. Jednak musi on respektować wymagania związane z przechowywaniem dokumentów objętych tajemnicą skarbową oraz innymi ustawowo chronionymi tajemnicami. Przepisy prawa dają kontrolującemu upoważnienie do żądania od kontrolowanego wydania dokumentów w razie zaistnienia zdefiniowanych przez ustawodawcę przesłanek. Takie żądanie ma charakter imperatywny co oznacza, że musi być spełnione przez podmiot kontrolowany. Kontrolujący mogą również zabezpieczać dowody. Może to mieć miejsce w dwóch przypadkach: - w razie powzięcia przez kontrolującego uzasadnionego podejrzenia nierzetelnego prowadzenia dokumentacji podatkowej oraz - gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków, które umożliwiają wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem dokumentacji podatkowej. Zabezpieczenie jest możliwe niezależnie od tego, czy nie ma odpowiednich warunków, a jest to następstwem okoliczności, za które kontrolowany ponosi odpowiedzialność⁵²⁵. Tu ocena sytuacji należy do kontrolującego. Czynność ta musi zostać ona dokonana według uregulowań zawartych w przepisach prawa.

Spośród uprawnień przyznanych kontrolującemu uprawnień mieści się prawo wstępu do lokali mieszkalnych (ogłędziny lokali mieszkalnych), które mogą zostać dokonane wyłącznie za zgodą kontrolowanego oraz jeśli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji czy innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe. Kontrolujący mają prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego, w celu

⁵²⁴Por. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016 r., s. 1228.

⁵²⁵Ibidem, s. 1228.

dokonania oględzin. Prawo takie przysługuje, jeżeli zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności lub jako siedziba kontrolowanego oraz jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania, oraz jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe.

Kontrolujący mogą także dokonać oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych czy innych pomieszczeń lub rzeczy, jeśli powzięto informację, że podmiot prowadzi niezgłoszoną do opodatkowania działalność gospodarczą. Oględziny mogą zostać też przeprowadzone, jeśli np. są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty, które mają wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego czy określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Takie czynności dokonywane są wyłącznie za zgodą kontrolowanego. W sytuacji, gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich, wówczas osoby te są obowiązane je udostępnić celem przeszukania lub oględzin na żądanie organu podatkowego.

Uprawnieniem kontrolujących jest również prawo do wstępu na teren będący w posiadaniu kontrolowanego czy poruszania się po nim na podstawie legitymacji służbowej, bez dodatkowej potrzeby uzyskiwania przepustki. Kontrolujący podlegają regulacjom o bezpieczeństwie i higienie pracy tych, które obowiązują kontrolowanego. Kontrolujący mogą wydawać polecenia określonego zachowania się, ale tylko w granicach niezbędnych do wykonywania czynności czy w celu uniknięcia bezpośredniego zagrożenia bezpieczeństwa osób lub mienia. Jeżeli ma miejsce sytuacja, że nie ma możliwości skorzystania z dróg, wówczas funkcjonariusze są uprawnieni do przebywania i poruszania się po gruntach bez uzyskania zgody ich właścicieli czy innych użytkowników w czasie bezpośredniego pościgu. Ewentualnych odszkodowań za wyrządzone szkody można dochodzić na podstawie przepisów kodeksu cywilnego.

W związku z realizacją zasady pisemności kontrolujący może zażądać wydania za pokwitowaniem, na czas trwania kontroli: próbek towarów, akt, ksiąg i dokumentów, w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub gdy podatnik nie zapewni kontrolującym warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującym samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

Jeżeli organy podatkowe powezmą uzasadnione podejrzenie, że kontrolowane przez nie akta, księgi oraz dokumenty są prowadzone przez podatnika w sposób nierzetelny, lub gdy podmiot kontrolowany nie udostępnia kontrolującemu samodzielne pomieszczenia i miejsca do ich przechowywania, mogą się one zwrócić na podstawie art. 286 a o.p. o pomoc lub asystę ze strony organów Policji, Straży Granicznej oraz straży miejskiej. W związku z realizacją zasady pisemności postępowania podatkowego wszelkie czynności prawne od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, przez postępowanie dowodowe, aż do czynności kończącej sprawę muszą być utrwalone w formie pisemnej (w protokole lub w adnotacji)⁵²⁶. Uregulowana w art. 121 o.p. zasada pisemności stanowi, że w toku kontroli podatkowej ma ona zastosowanie do dokumentowania wszelkich czynności wykonywanych w toku postępowania podatkowego, w tym też ustanowienia przez kontrolowanego pełnomocnika, który w relacji z innymi podmiotami kontrolującym reprezentuje interesy swojego mocodawcy⁵²⁷. Przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego czy akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową, a także sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów. Stanowi to wyraz realizacji zasady jawności postępowania uregulowanej w Ordynacji podatkowej⁵²⁸.

Kolejnymi uprawnieniami są uprawnienia w zakresie pozyskiwania materiału dowodowego polegające na przesłuchaniu świadków, kontrolowanego oraz osób upoważnionych do reprezentowania kontrolowanego lub reprezentowania jego spraw, pracowników oraz osób współdziałających z kontrolowanym. Kontrolujący mają prawo również zasięgać opinii biegłych⁵²⁹. Mają również prawo żądać od kontrolowanych złożenia oświadczeń o stanie majątkowym. Przesłuchanie kontrolowanego lub świadka może nastąpić za pomocą urządzeń technicznych, które umożliwiają przeprowadzenie tej czynności na odległość z równoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. W czynności takiej bierze udział osoba zatrudniona albo funkcjonariusz, który pełni służbę w jednostce organizacyjnej KAS właściwej dla miejsca zamieszkania w kontrolowanego lub świadka. Przesłuchanie należy utrwalić za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk, a

⁵²⁶B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sadowoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 51.

⁵²⁷B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, op. cit., s. 180.

⁵²⁸ Art. 128 § 1 o.p.

⁵²⁹ Art. 286 § 1 pkt. 10 o.p.

kontrolowany na prawo otrzymać na swój koszt, jedną kopię zapisu dźwięku lub obrazu. Analogiczne, choć nieco szersze uprawnienia przysługują kontrolowanym w ramach kontroli celno-skarbowej.

Zgodnie z ustawą o KAS każdy naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celnoskarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od siedziby kontrolowanego. Rozwiązanie to ma służyć usprawnieniu oraz przyspieszeniu czynności kontrolnych, a także maksymalnemu wykorzystaniu potencjału organu. Regulacja ta uzasadnia się potrzebą eliminacji problemów związanych z ustalaniem organu właściwego do przeprowadzania kontroli oraz utrudnianiem prowadzenia kontroli poprzez zmianę siedziby, miejsca zamieszkania lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

W toku kontroli celno-skarbowej szersze uprawnienia mają członkowie Służby Celno-Skarbowej - funkcjonariusze. Węższy zakres uprawnień, wciąż pozwalający na prowadzenie czynności kontrolnych mają pracownicy będący członkami korpusu służby cywilnej Krajowej Administracji Skarbowej. Tym samym funkcjonariusze w ramach kontroli celno-skarbowej są uprawnieni m.in. do przeprowadzania rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych, przeszukania osób czy kontroli przesyłek pocztowych. Jest to daleko idąca ingerencja wskazanych środków w podstawowe prawa kontrolowanego, co sugeruje, że powinny one być stosowane w sytuacjach wyjątkowych, wymagających większej represji wobec badanego podmiotu.

Zgodnie z przepisami ustawy KAS⁵³⁰ funkcjonariusze kontroli celno-skarbowej mają następujące uprawnienia:

- 1) żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli celno-skarbowej oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej oraz do żądania przekazania w postaci elektronicznej całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych;
- 2) wstępu, przebywania i poruszania się na gruncie oraz w budynku, lokalu lub innym pomieszczeniu kontrolowanego;

⁵³⁰Art. 64 ustawy o KAS.

- 3) dokonywania oględzin;
- 4) legitymowania lub ustalania w inny sposób tożsamości osób, jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli;
- 5) przesłuchiwania kontrolowanego lub świadków;
- 6) przeszukiwania lokali, w tym lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń i miejsc oraz rzeczy, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych;
- 7) zasięgania opinii biegłych;
- 8) zabezpieczania zebranych dowodów;
- 9) żądania przeprowadzenia spisu z natury;
- 10) sporządzania szkiców, kopiowania, filmowania, fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych;
- 11) zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową;
- 12) badania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów, w tym pobrania próbek towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych, w celu ich zbadania;
- 13) żądania powtórzenia, jeżeli to możliwe, każdej czynności, w wyniku której uzyskuje się dane o przyjmowanych, wydawanych lub wprowadzanych do procesu produkcyjnego surowcach, materiałach, produkcji w toku i półproduktach oraz uzyskanych produktach, wyrobach gotowych i wysokości strat produkcyjnych;
- 14) przeprowadzania w uzasadnionych przypadkach, w drodze eksperymentu, doświadczenia lub odtworzenia możliwości gry na automacie lub gry na innym urządzeniu;
- 15) żądania zamknięcia dokumentacji dotyczącej towarów i czynności podlegających kontroli celno-skarbowej w celu umożliwienia porównania stanu rzeczywistego ze stanem ewidencyjnym;
- 16) uczestniczenia w podlegających kontroli celno-skarbowej czynnościach w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania,

magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy;

17) żądania złożenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celnoskarbowej;

18) nakładania zamknięć urzędowych na urządzenia, pomieszczenia, naczynia oraz środki przewozowe.

Funkcjonariusze w ramach kontroli celno-skarbowej są uprawnieni również do:

1) przeprowadzania rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych;

2) przeszukania osób;

3) konwoju i strzeżenia towarów;

4) kontroli przesyłek pocztowych;

5) zatrzymywania pojazdów i wykonywania innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego w trybie i przypadkach określonych w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. - Prawo o ruchu drogowym;

6) zatrzymywania i kontrolowania statków w rozumieniu ustawy z dnia 18 września 2001 r. - Kodeks morski (Dz. U. z 2018 r. poz. 2175) i ustawy z dnia 21 grudnia 2000 r. o żegludze śródlądowej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2128, z 2018 r. poz. 1137 i 1694 oraz z 2019 r. poz. 125);

7) przeprowadzenia kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego.

Przed wejściem w życie ustawy o KAS inspektorzy i pracownicy urzędów kontroli skarbowej mieli szerokie uprawnienia o charakterze policyjnym. Ukierunkowane one były na osiągnięcie określonych celów jak legitymowanie osób w celu ustalenia ich tożsamości. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym taki tryb nie był wprost określony w przepisach ustawy.

Ustalenie tożsamości osoby legitymowanej może nastąpić na podstawie dowodu osobistego, dokumentu paszportowego, dokumentu podróży lub innego zagranicznego dokumentu tożsamości, innego niebudzącego wątpliwości dokumentu zaopatrzonego

w fotografię i oznaczonego numerem lub serią lub oświadczeniem innej osoby, której tożsamość została ustalona na podstawie wymienionych wcześniej dokumentów⁵³¹. Czynność legitymowania powinna zostać utrwalona przez inspektora w formie notatki służbowej zawierającej w szczególności informacje o dacie, czasie i miejscu legitymowania, danych osoby legitymowanej, oraz przyczynach legitymowania. Kontrolujący mogą również legitymować lub ustalać w inny sposób tożsamość osób, jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli.

Kontrolującym również przysługuje uprawnienie do żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli celno-skarbowej oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej. Żądanie to może dotyczyć akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, także za okres inny niż okres objęty kontrolą, jeżeli nie upłynął jeszcze termin ich przechowywania przewidziany w odrębnych przepisach.

Kontrolujący mają prawo zasięgać opinii biegłych, zabezpieczania zebranych dowodów, żądania przeprowadzania spisu z natury. Mogą również sporządzać szkice, kopiować, fotografować, filmować oraz dokonywać nagrań dźwiękowych, a także zbierać inne niezbędne materiały w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową. Mają również prawo żądać od kontrolowanego złożenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli. Inne uprawnienia kontrolujących z ustawy o KAS to przeszukiwanie osób, konwój i strzeżenie towarów oraz kontrola przesyłek pocztowych.

Kontrolujący mogą dokonać przeszukania lokali mieszkalnych w celu znalezienia dowodów mających znaczenie dla prowadzonej kontroli celno-skarbowej, po uzyskaniu zgody właściwego prokuratora rejonowego. W przypadkach niecierpiących zwłoki kontrolujący może dokonać przeszukania, gdy istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że dowody znajdują się w miejscu przeszukania, bez uprzedniej zgody prokuratora. Przeszukiwanie podlega zatwierdzeniu przez właściwego prokuratora rejonowego. W razie odmowy zatwierdzenia przeszukania materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej⁵³².

⁵³¹ Art.64 ust.1 pkt.4 ustawy o KAS.

⁵³² Art.64 ust. 4 ustawy o KAS.

Funkcjonariusze w ramach kontroli celno-skarbowej są uprawnieni również do przeprowadzania rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych, zatrzymywania pojazdów i wykonywania innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego oraz statków. Zatrzymywanie środków przewozowych może być dokonane tylko przez umundurowanych funkcjonariuszy znajdujących się w pojeździe służbowym będącym w ruchu albo w pobliżu pojazdu służbowego. Po zatrzymaniu funkcjonariusz może kontrolować dokumenty i dane dotyczące środka przewozowego oraz osoby kierującej środkiem przewozowym, jak i innych osób korzystających ze środka. Mogą również kontrolować dokumenty dotyczące przewożonych towarów, sprawdzać zamknięcia urzędowe, a także pobrać próbkę paliwa ze zbiornika środka przewozowego. Dodatkowo kontrolujący mają prawo przeprowadzać rewizję bagażu przewożonego przez kierującego środkiem przewozowym i pasażerów oraz dokonywać kontroli transportu drogowego na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Zatrzymywanie pojazdów innych niż przemieszczające się po drodze publicznej lub wewnętrznej odbywa się przy udziale innych służb lub instytucji, w szczególności: Policji, Straży Granicznej, służb lotniczych, Straży Ochrony Kolei oraz Żandarmerii Wojskowej.

Istotnym uprawnieniem organu kontrolującego jest dostęp do nieruchomości kontrolowanego. Należy w tym miejscu wskazać na zasadę demokratycznego państwa prawnego, z której wywiedziono zasadę praworządności. Zasada ta na gruncie procedury podatkowej stanowi wyraz realizacji art. 47 Konstytucji RP, gdzie każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Przeprowadzenie takich czynności wymaga zgody kontrolowanego lub prokuratora rejonowego. Przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Prawo do nienaruszalności mieszkania zostanie omówione w podrozdziale dotyczącym praw i obowiązków uczestników kontroli w świetle standardów konstytucyjnych.

Analizując przepisy w zakresie kontroli celno-skarbowej dostrzec można, że nowa procedura kontroli, obowiązująca od 2017 r. została oparta na przepisach Ordynacji podatkowej, ustawy z dnia 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej⁵³³ oraz częściowo ustawy z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej. Jednocześnie w toku kontroli celno-skarbowej, w zakresie nieuregulowanym w ustawie o KAS, do kontroli stosuje się odpowiednio wskazane przepisy Ordynacji podatkowej. Wątpliwości budzą przede wszystkim przepisy regulujące instytucje zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli, wszczęcia kontroli celno-skarbowej oraz postępowania dowodowego w trakcie kontroli podatkowej i celno-skarbowej. Bardzo istotne zmiany w zasadach prowadzenia kontroli celno-skarbowej w zakresie prawa podatkowego związane są ze sposobem jej zakończenia oraz uprawnieniami przysługującymi kontrolowanemu⁵³⁴.

Analizując poszczególne dotyczące kontroli podatkowej, a w szczególności celno-skarbowej przepisy dotyczące zauważyć można, że nastąpiło istotne osłabienie pozycji strony postępowania w związku ze stosowaniem przepisów i prowadzenia czynności przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Nastąpiło to z uszczerbkiem dla istniejących praw i gwarancji procesowych strony postępowania podatkowego⁵³⁵. W rozdziale IV niniejszej pracy zagadnienia te zostały omówione szerzej.

6. Pełnomocnik kontrolowanego

Unormowania dotyczące pełnomocnictwa mają fundamentalne znaczenie dla określenia możliwości działania strony przez pełnomocnika oraz przypisania jej skutków działania tego pełnomocnika także w trakcie kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej.

Uprawnienie do działania strony przez pełnomocnika - szczególnie gdy jest to pełnomocnik kwalifikowany - stanowi element prawa do obrony i korzysta ze szczególnej ochrony procesowej. Jest to szczególnie istotne w postępowaniu podatkowym, ze względu na majątkowy charakter interesów podatnika oraz szczególną zawłość spraw podatkowych.

⁵³³Dz. U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.

⁵³⁴D. Strzelec, *Kontrola i postępowanie prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego a gwarancje procesowe podatnika*, (w:) *Ochrona prawa podatnika, Diagnoza sytuacji* (red.) A. Franczak, Wolter Kluwer, Warszawa 2021 r., s.384.

⁵³⁵Ibidem, s. 391.

Funkcjonujący w Polsce skomplikowany system podatkowy i konsekwencje prawno-finansowe błędnego zastosowania norm prawnych przez podatników, płatników czy inkasentów wymagają kompleksowej obsługi ich spraw podatkowych oraz reprezentowania tych podmiotów we wszelkich relacjach z organami podatkowymi, w tym przede wszystkim w kontroli podatkowej lub celno-skarbowej oraz w postępowaniu podatkowym⁵³⁶.

Z charakteru postępowania podatkowego, będącego odmianą postępowania administracyjnego wynika, że strona, mimo dysponowania określonymi uprawnieniami procesowymi, nie jest równorzędnym partnerem organu prowadzącego to postępowanie⁵³⁷. W zależności od woli kontrolowanego, może ona działać w postępowaniu osobiście lub przez ustanowionego przez siebie pełnomocnika. Konieczność zapewnienia prawidłowej reprezentacji strony jest wyrazem realizacji zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym.

Instytucja pełnomocnictwa została uregulowana w rozdziale 3a działu IV Ordynacji podatkowej "Pełnomocnictwo". W porównaniu do poprzednio obowiązujących regulacji została znacznie rozbudowana. Od dłuższego czasu w doktrynie podnoszono konieczność uzupełnienia i uporządkowania regulacji ogólnego prawa podatkowego dotyczących uprawnienia do podejmowania działań, zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym, w sferze stosunków, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa.

W języku potocznym termin "pełnomocnictwo" używane jest w różnych znaczeniach, m.in. jako umocowanie pełnomocnika, jako czynność prawna będąca źródłem umocowania, bądź jako dokument pełnomocnictwa. W polskim prawie przez pełnomocnictwo rozumie się jednostronna czynność prawna o charakterze upoważniającym. Czynność ta umocowuje pełnomocnika do dokonywania czynności prawnych w imieniu i ze skutkiem dla mocodawcy. Oświadczenie woli o udzieleniu pełnomocnictwa składane jest pełnomocnikowi a z jego treści powinien wynikać jasno jego zakres.

Pojęciem pełnomocnictwa określa się zarówno jednostronną czynność prawną⁵³⁸, której treścią jest oświadczenie woli mocodawcy upoważniające osobę lub osoby (pełnomocnika) do dokonywania w jego imieniu określonych czynności prawnych, jak również dokument, z którego wynika upoważnienie do działania pełnomocnika w imieniu

⁵³⁶D. Strzelec, M. Łoboda, op.cit. s. 325.

⁵³⁷ Ibidem, s. 325.

⁵³⁸Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 05.02.2008 r. I ACa 1255/07, Monitor Prawniczy 2013/5, s. 258.

mocodawcy. Zakres umocowania pełnomocnika zależy od woli mocodawcy, który w dowolny sposób może wyznaczać kompetencje pełnomocnika, począwszy od wskazania konkretnych czynności, poprzez określenie jedynie ich rodzaju, a skończywszy na ogólnym wyznaczeniu zakresu kompetencji.

W postępowaniu przed organami podatkowymi pełnomocnik nie musi być fachowym doradcą, który legitymuje się określonymi kwalifikacjami. Przepis Ordynacji podatkowej nie wprowadza tzw. przymusu adwokacko-radcowskiego, co w konsekwencji oznacza, że pełnomocnik nie musi mieć odpowiednich kwalifikacji zawodowych, a umocowanie opiera się na zaufaniu mocodawcy do pełnomocnika.

Pełnomocnikiem może być wyłącznie osoba fizyczna, która ma pełną zdolność do czynności prawnych⁵³⁹. Ustanowiony przez stronę pełnomocnik może ustanowić dla mocodawcy innych pełnomocników tylko wtedy, gdy umocowanie takie wynika z treści pełnomocnictwa, z ustawy lub ze stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa. Pełnomocnik substytucyjny staje się pełnoprawnym pełnomocnikiem pierwotnego mocodawcy, a nie pełnomocnika bezpośrednio udzielającego mu powyższego rodzaju pełnomocnictwa.

Jeżeli w sprawie został wyznaczony pełnomocnik, to wszelkie żądania złożenia wyjaśnień skierowane do kontrolowanego i jego pracowników mogą być dokonywane wyłącznie za pośrednictwem tego pełnomocnika. Takie żądanie złożone z pominięciem pełnomocnika bądź osoby upoważnionej do reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej, jeżeli taka osoba została ustanowiona, a nie został ustanowiony pełnomocnik, nie powinny wywoływać jakichkolwiek skutków prawnych. Jeżeli strona (kontrolowany) ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. W orzecznictwie i doktrynie utrwalił się pogląd, że przez brak strony rozumie się również brak udziału wyznaczonego przez nią pełnomocnika⁵⁴⁰.

Kontrolowany decydując się na działanie przez pełnomocnika, może się kierować różnymi motywami. Nie ma przy tym wątpliwości, że ustanawiając pełnomocnika, chroni się przede wszystkim przed skutkami nieznamości prawa. Konsekwencją udziału

⁵³⁹ Art. 138 b §1 o.p.

⁵⁴⁰ Zob. wyrok NSA z 10 lutego 1987 r. SA/Wr 875/86 - ONSA 1987 nr 1 poz. 13 z glosą B. Adamiak - OSPiKA 1989 z. 4 poz. 79 i wyrok NSA z 16 czerwca 1998 r. III SA 1597/96 – nie publ.

pełnomocnika w postępowaniu jest możliwość uczestniczenia we wszystkich czynnościach postępowania z wyjątkiem sytuacji, w której czynności wymaga osobistego działania strony (np. przesłuchanie)⁵⁴¹. Nawet w takiej sytuacji nie jest jednak wykluczony udział pełnomocnika w przeprowadzanej czynności, tym bardziej, że pełnomocnik pełni rolę nie tylko zastępcy, ale także pomocnika i obrońcy procesowego⁵⁴².

Przepisy Ordynacji podatkowej wskazują na trzy rodzaje pełnomocnictw: ogólne, szczególne i do doręczeń. Pierwsze z nich to pełnomocnictwo ogólne, które upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych, a także innych sprawach będących we właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowych.

Obowiązujące regulacje w zakresie ustanowienia pełnomocnika ogólnego usunęły uciążliwość związaną z dotychczasową praktyką przedkładania pełnomocnictwa do akt każdej sprawy. Zakres tego rodzaju pełnomocnictwa jest tak szeroki, że wynika z niego uprawnienie nie tylko do działania w sprawach podatkowych, ale również we wszelkich innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub celno-skarbowych. Z pełnomocnictwa tego wynika także umocowanie do działania we wszystkich jurysdykcyjnych postępowaniach podatkowych, których zakresem objęte są sprawy podatkowe oraz należności publicznoprawne inne niż podatki.

Pełnomocnictwo ogólne nie uprawnia jednak do podpisywania deklaracji, gdyż w tym zakresie obowiązują regulacje szczególne, o których mowa w art. 80a o.p. Pełnomocnictwa ogólne składane są wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego, a gromadzone w informatycznej bazie danych tj. Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych. Jakiegokolwiek zmiany jak: ustanowienie pełnomocnika, zmiana adresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa wywiera skutek od momentu, kiedy zmiany te uwidocznione zostały w rejestrze. Minister Finansów w drodze rozporządzenia określił wzory pełnomocnictw ogólnych oraz zawiadomień o ich zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu⁵⁴³.

⁵⁴¹Zob. P. Krawczyk, J. Skonieczny, *Pełnomocnik świadka w postępowaniu dowodowym*, (w:) Ordynacja podatkowa, Dowody w postępowaniu podatkowym (red:) R. Dowgier, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2013, s.115.

⁵⁴²Zob. R.Stachurski, *Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi - wybrane zagadnienia*, (w:) Ordynacja podatkowa, Wokół nowelizacji, pod. red. R.Dowgiera, Temida 2, Białystok 2009, s. 243.

⁵⁴³Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.06. 2016 r. w sprawie wzoru pełnomocnictwa ogólnego i wzoru zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa (Dz. U. z 2016 r. poz. 916).

Innym rodzajem pełnomocnictwa, o którym mowa w Ordynacji podatkowej jest pełnomocnictwo szczególne, które również może zostać udzielone w formie dokumentu elektronicznego. Po złożeniu pełnomocnictwa do akt tej konkretnej sprawy pełnomocnik szczególny jest upoważniony do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej należącej do właściwości organu podatkowego. Istnieje różnica między tym rodzajem pełnomocnictwa a pełnomocnictwem ogólnym, która sprowadza się do granic umocowania. W pełnomocnictwie szczególnym należy wskazać sprawę, w której działa pełnomocnik. Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują również instytucję tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osób nieobecnych⁵⁴⁴. Ten rodzaj pełnomocnictwa, który umożliwia prowadzenie postępowań w takich przypadkach jak brak kontaktu ze stroną, zapewniając tym samym takiej osobie profesjonalną reprezentację. W sytuacji nieobecności osoby fizycznej w sprawach niecierpiących zwłoki, to organ podatkowy wyznacza tej osobie pełnomocnika tymczasowego. W pierwszej kolejności może być to członek rodziny, jednak po wyrażeniu przez niego zgody. W przypadku braku takiej zgody pełnomocnikiem tymczasowym może być pełnomocnik profesjonalny tj. adwokat, radca prawny czy doradca podatkowy. Pełnomocnik tymczasowy jest upoważniony także do działania do momentu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Przepisy kodeksu cywilnego w art. 25 definiują pojęcie osoby nieobecnej. Za osobę taką uważa się osobę nie mającą miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 kodeksu cywilnego⁵⁴⁵. To konieczność podjęcia niezbędnych czynności procesowych jest przesłanką ustanowienia tymczasowego pełnomocnika⁵⁴⁶. Natomiast w przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z takich powodów jak brak powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby tymczasowego pełnomocnika aż do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd.

Trzecim, ostatnim rodzajem pełnomocnika, o którym mowa w przepisach Ordynacji podatkowej jest pełnomocnictwo do doręczeń. Wcześniejsze rodzaje pełnomocnictw, o których była mowa powyżej, są pełnomocnictwami do działania w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym lub innych postępowaniach prawnych, których przedmiotem są sprawy podatkowe lub inne sprawy należące do rzeczowej właściwości organów

⁵⁴⁴ Art. 138 l o.p.

⁵⁴⁵ Por. art. 25 k.c.: *miejszem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu.*

⁵⁴⁶ H. Dzwonkowski, op.cit. s. 778.

podatkowych. Pełnomocnictwo do doręczeń nie należy utożsamiać z pełnomocnictwem procesowym w ścisłym tego słowa znaczeniu. Swoim zakresem nie upoważnia bowiem pełnomocnika do podejmowania za stronę jakichkolwiek czynności wobec organów podatkowych. Celem tego pełnomocnictwa jest odbiór pism kierowanych do strony⁵⁴⁷.

Przepisy prawa podatkowego wskazują na szereg szczegółowych wymogów, które musi spełniać to pełnomocnictwo tj. dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy. Jeśli podatnik ma status nie rezydenta należy dodatkowo podać numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeśli nie ma on identyfikatora podatkowego, adres pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego - także jego adres elektroniczny⁵⁴⁸. Te dwa rodzaje pełnomocnictwa tj. pełnomocnictwo ogólne oraz szczególne mają sformalizowaną strukturę. Musi ona odpowiadać wzorowi określone w przepisach prawa⁵⁴⁹.

W poszczególnych, wynikających w toku postępowania kwestiach mniejszej wagi organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony. Takie unormowanie może sprzyjać usunięciu wielu występujących w praktyce uciążliwości związanych z postępowaniem podatkowym dotyczącym małżonków i zwiększać efektywność procesu podatkowego⁵⁵⁰.

W praktyce funkcjonowania organów kontroli skarbowych bardzo często można było się spotkać z sytuacją żądania przez świadka dopuszczenia do udziału w przesłuchaniu jego pełnomocnika. Zdarzało się, że organy kontroli skarbowej dopuszczały się nadużyć i odmawiały stronie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków, podnosząc

⁵⁴⁷M. Kalinowski, M. Masternak, *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 173.

⁵⁴⁸Art. 138 c § 1 o.p.

⁵⁴⁹Rozporządzenie MF z dnia 28.12.2015 r. Dz. U. z 2015 r. poz. 2290. w sprawie sposobu przysyłania, w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwa szczególnego oraz pełnomocnictwa do doręczeń. Zgodnie z § 1 ww. rozporządzenia pełnomocnictwo ogólne, w formie dokumentu elektronicznego, powinno być przysyłane przez portal podatkowy. Natomiast pełnomocnictwo szczególne, oraz pełnomocnictwo do doręczeń w formie dokumentu elektronicznego powinny być przysyłane przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej właściwego w sprawie, której to pełnomocnictwo dotyczy.

⁵⁵⁰Por. H. Dzwonkowski, op.cit. s. 779.

nieistotność zeznań w kontekście zgromadzonego materiału dowodowego⁵⁵¹. Takie stanowisko zajął również sąd administracyjny⁵⁵². Praktyka ta wydaje się być niezwykle niebezpieczna, albowiem postępowanie takie godzi w treść zasady rzetelnego ustalenia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy. Praktyka dowolnego przeprowadzania dowodów jest nieprawidłowa, co potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych w których wskazuje się naruszenie artykułów 122 i art. 187 §1 o.p. Ograniczając inicjatywę dowodową strony postępowania, organy podatkowe uchylają obowiązkowi podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz wyczerpującego zebrania materiału dowodowego sprawy⁵⁵³.

Podstawy prawnej dla udziału pełnomocnika świadka w toku przesłuchania należy szukać w zasadzie zaufania do prawa wyrażonej w art. 121 o.p. W literaturze podkreśla się szczególne znaczenie tej zasady w relacjach obywatela z administracją⁵⁵⁴. Zaufanie należy traktować jako wartość społeczną⁵⁵⁵, stanowi bowiem relację między ludźmi. Będąc wartością społeczną, jest jednocześnie powiązana z aspektem psychologicznym, gdyż dotyka sfery motywacji ludzkich zachowań. Człowiek żywi potrzebę posiadania wpływu na swoje sprawy. Zaufanie dotyczy więc przyszłych zachowań, pozwala na redukcję niepewności i wprowadza poczucie przewidywalności⁵⁵⁶. Zaufanie do prawa zostaje sformalizowane. Następuje wkomponowanie tej wartości w system prawny, który stanowi ważny kontekst rozważań. Mówiąc o systemie prawnym, wskazuje się, że jest to zbiór norm logicznie uporządkowanych i spójnych. Zaufanie jest czynnikiem koniecznym dla kształtowania wspólnoty, zatem niezbędnym dla funkcjonowania systemu prawnego⁵⁵⁷.

Pełnomocnik, który bierze udział w czynności przesłuchania ma wszelkie uprawnienia strony. Może więc zadawać pytania, wpływać na kolejność i sposób zadawania pytań, reagować w przypadku, gdy w pytaniach sugeruje się odpowiedź świadkowi, składać dodatkowe wyjaśnienia i wnioski, współdecydować o treści protokołu przesłuchania. Może też reagować szczególnie w przypadku, gdy pojawiają się wątpliwości co do

⁵⁵¹Por. A. Mariański (red.), *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej*, Wolters Kluwers, Warszawa 2014, s. 182.

⁵⁵²Wyrok NSA z 8 listopada 2011, II FSK 2217/11, CBOSA.

⁵⁵³Wyrok NSA z 21 maja 2009 r., I FSK 382/08, LEX nr 551699.

⁵⁵⁴Zob. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006, s.74.

⁵⁵⁵Ibidem, s. 74.

⁵⁵⁶P. Krawczyk, J. Skonieczny, op. cit., s.119.

⁵⁵⁷Ibidem, s. 119.

prawidłowości przesłuchania. Wskazać tu można na trzy rodzaje możliwych do podjęcia działań⁵⁵⁸.

Po pierwsze pełnomocnik może ściśle egzekwować zapisywanie w protokole z przesłuchania wszystkich pytań i wypowiedzi osób biorących udział w przeprowadzeniu dowodu. Po drugie może on wnosić uwagi i zastrzeżenia zarówno co do treści przesłuchania, jak i jego przebiegu. Wreszcie może on sugerować stronie odmowę podpisania protokołu przesłuchania w przypadkach szczególnie drastycznych naruszeń zasad postępowania przy prowadzeniu przesłuchania. To wszystko w połączeniu ze znaczeniem dowodów z przesłuchania świadka w postępowaniu kontrolnym sprawia, że udział pełnomocnika wydaje się być w pewnych sytuacjach nieodzowny dla prawidłowości przeprowadzenia dowodu z przesłuchania i ochrony przy tym interesów strony postępowania.

Wskazuje się, że „pominięcie przez organ podatkowy pełnomocnika strony jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu administracyjnym i uzasadnia wznowienie postępowania”⁵⁵⁹. Udzielenie pełnomocnictwa procesowego, prowadzi do swoistego wyłączenia strony od udziału w czynnościach postępowania - w zakresie udzielonego pełnomocnictwa⁵⁶⁰. W jednym z orzeczeń WSA w Łodzi stwierdził, że „strona postępowania administracyjnego, ustanawiająca pełnomocnika, chroni się przed skutkami nieznajomości prawa, a jeżeli organ administracji pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa”⁵⁶¹. Przepisy o pełnomocnictwie zawarte w Dziale II Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio do kontroli podatkowej poprzez odesłanie z art. 292 o.p. oraz kontroli celno-skarbowej poprzez odesłanie z art. 94 ustawy o KAS. Zatem w toku kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej kontrolowany ma również prawo do ustanowienia pełnomocnika.

Pominięcie udziału pełnomocnika w postępowaniu skutkuje naruszeniem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu i oznacza brak równości stron w kontroli podatkowej. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu⁵⁶² jest zasada, która nakłada na

⁵⁵⁸M. Rymaszewski, *Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym*, Przegląd podatkowy 2009, nr 8, s. 112.

⁵⁵⁹Wyrok NSA z 10.02.1987 r. SA/WR 875/86, ONSA 1987, Nr 1, poz. 13.

⁵⁶⁰H. Dzwonkowski, M. Duda (w:) *Ordynacja podatkowa Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016 r., s. 777.

⁵⁶¹Wyrok WSA w Łodzi z 16 kwietnia 2008 r., I SA/Łd 142/08, Legalis.

⁵⁶² Art. 123 o.p.

organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania. Co istotne przed wydaniem decyzji zasada ta nakazuje organom podatkowym umożliwienie wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

WSA w Opolu wskazywał na skutki pominięcia przez organ pełnomocnika: "Jeżeli organ podatkowy pomija pełnomocnika w toku czynności kontrolnych, to zdaniem Sądu niweczy to skutki staranności strony dążącej do ochrony swych praw i interesów, a także otrzymania takiej ochrony prawnej, którą powinna ona uzyskać w demokratycznym państwie prawa"⁵⁶³.

Warto wskazać, że NSA w orzeczeniu z 7 marca 2022 r.⁵⁶⁴ podjął uchwałę, z treści której wynika, że postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji doręczonej stronie, która miała ustanowionego pełnomocnika, należy uznać za niewiążące.

NSA⁵⁶⁵ w sprawie toczącej się pod sygn. I FSK 565/18 wydał postanowienie, na mocy którego przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów. Wątpliwości sądu dotyczyły sytuacji, w której akt administracyjny doręczono stronie postępowania, która ustanowiła pełnomocnika, z pominięciem zasad określonym w art. 145 § 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku ustanowienia pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

Rozpatrując skargę od ww. postanowienia, sąd administracyjny stanął na stanowisku, że doszło do naruszenia art. 145 § 2 o.p., jednak naruszenie to nie miało istotnego wpływu na przebieg ani wynik postępowania. Uchybienie to nie uniemożliwiło bowiem skarżącemu skorzystania z prawa do wniesienia skargi. Natomiast zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. skarga podlega uwzględnieniu m.in. w przypadku stwierdzenia naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

⁵⁶³Wyrok WSA w Opolu z 30 lipca 2008 r. I SA/Op 135/08, CBOSA.

⁵⁶⁴Wyrok NSA z 7 marca 2022 r. I FPS 4/21, www.orzeczeniainsa.gov.pl (dostęp: 23.05.2023 r.).

W stanie faktycznym będącym przedmiotem rozważań sądu postanowienie w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji zostało przesłane na adres podatnika, zaś profesjonalny pełnomocnik strony otrzymał niepodpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym skan przedmiotowego postanowienia za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zarówno strona, jak i jej pełnomocnik złożyli zażalenie od tego postanowienia w terminie wynikającym z przepisów Ordynacji podatkowej. Organ II Instancji wprowadził ten błąd zauważył, jednak podkreślił, że uchybienie to nie było na tyle istotne, aby mogło mieć wpływ na wynik postępowania, ponieważ pełnomocnik złożył w ustawowym terminie zażalenie.

⁵⁶⁵ Uchwała NSA z 7 marca 2022 r., sygn. akt I FPS 4/21.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że w zakresie tego zagadnienia prezentowane są dwie linie orzecznicze. Zgodnie z pierwszą, pominięcie pełnomocnika powinno zostać oceniane wyłącznie przez pryzmat wpływu na wynik sprawy. Wpływ na wynik sprawy wystąpi w sytuacji, gdy nieprawidłowe doręczenie wywoła dla strony ujemne skutki procesowe (np. w sytuacji, w której strona nie wniosie od określonego aktu administracyjnego przysługującego jej środka odwoławczego).

Drugi pogląd prezentowany przez orzecznictwo stał na stanowisku, że doręczenie decyzji lub postanowienia z pominięciem pełnomocnika stanowi wadę kwalifikowaną aktu prawnego, skutkującą niewprowadzeniem go do obrotu prawnego. W takiej sytuacji nie ma konieczności badania czy uchybienie to miało wpływ na wynik sprawy – dany akt administracyjny w świetle obrotu prawnego bowiem nie istnieje.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale podjętej w poszerzonym siedmioosobowym składzie stanął na stanowisku, że niewłaściwie doręczone stronie postępowania postanowienie, z pominięciem pełnomocnika należy uznać za bezskuteczne, jako nie wprowadzone do obrotu prawnego. W konsekwencji nie rozpoczął się nawet bieg terminu do wniesienia środka zaskarżenia, zaś obowiązkiem organów podatkowych powinno być doręczenie postanowienia pełnomocnikowi. Podobnie orzekły sądy administracyjne w wydanych orzeczeniach⁵⁶⁶.

Pominięcie pełnomocnika jest czynnością wadliwą, ponieważ łamie oczywisty obowiązek doręczenia aktu pełnomocnikowi oraz niweczy funkcje gwarancyjne wynikające z art. 145 par. 2 o.p. Organy podatkowe wykonując swoje zadania powinny działać zgodnie z wyrażoną w Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej zasadą praworządności. Organ podatkowy nie może przerzucać swoich obowiązków na podmiot kontrolowany. Zasadnym zatem wydaje się rozróżnienie obowiązków, które ciąży na kontrolowanym od czynności, których dokonanie należy do kontrolujących.

⁵⁶⁶Por. Pominięcie trybu doręczenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej czyni dokonanie doręczenia bezskutecznym (I FSK 112/22 z 19.06.2022; Doręczenie interpretacji innemu podmiotowi (innej gminie) powoduje, że nie weszła ona do obrotu prawnego i nie rozpoczął się bieg terminu na wniesienie skargi (Postanowienie NSA I FSK 42/19 z 28.06.2022); Doręczenie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT; sąd pierwszej instancji oceni czy doręczenie postanowienia było prawidłowe i czy dochowano terminu z art. 87 ust. 22 ustawy o VAT (I FSK 1708/19 z 29.11.2022); Doręczenie zawiadomień o zastosowaniu środka egzekucyjnego z pominięciem pełnomocnika nie przerywa biegu terminu przedawnienia (I Sa/Go 215/22 z 15.09.2022);

7. Prawa i obowiązki podatnika w procedurach podatkowych

Prawa i obowiązki uczestników kontroli określają wzajemne relacje między nimi. Naruszenia praw podatnika dopatrzeć się można w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej czy celno-skarbowej. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej organom podatkowym w trakcie przeprowadzanych kontroli podatkowych przysługuje wiele uprawnień. Uprawnienia te skorelowane są z obowiązkami nałożonymi na kontrolowanych. Z kolei gwarancje procesowe dla kontrolowanego wyznaczają pewne obowiązki po stronie organu kontrolującego⁵⁶⁷.

Kontrola podatkowa to nie tylko zbiór obowiązków kontrolowanego, natomiast w jej trakcie przedsiębiorca nie powinien być tylko "dodatkiem", którego obowiązkiem jest dostarczanie kontrolującemu żądanych przez nich wyjaśnień czy dokumentów. Obowiązek jaki ciąży na kontrolowanym w trakcie kontroli podatkowej polega na umożliwieniu organom podatkowym kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz wykonywanie czynności kontrolnych.

W trakcie kontroli podatkowej kontrolowanemu przysługuje wiele uprawnień. Uprawnienia te mają one charakter gwarancyjny, polegający na zapewnieniu uczestnictwa w czynnościach kontrolnych oraz wiedzę o ich przebiegu. Kontrolowany ma przede wszystkim możliwość wypowiadania się co do czynności dowodowych. Ma również możliwość składania wniosków i przedstawienia pracownikom organu podatkowego swojego stanowiska w sprawie. Te prawa kontrolowanego wynikają najczęściej z ogólnych norm postępowania podatkowego, które zawarte są w Ordynacji podatkowej. Zasady te doprecyzowane zostały również w przepisach szczególnych regulujących poszczególne instytucje i etapy kontroli podatkowej. Zawarte są zarówno w Ordynacji podatkowej oraz Prawie przedsiębiorców⁵⁶⁸.

Czynności kontrolne dokonywane są w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. To stanowi istotną zasadę jakim jest prawo udziału kontrolowanego we wszystkich bez wyjątku czynnościach kontrolnych, a wynika z zasady praworządności i zasady prawdy obiektywnej, które to zostały podniesione do rangi

⁵⁶⁷D. Strzelec, M.Łoboda, op. cit., s. 219.

⁵⁶⁸D. Zalewski, A. Melezini, op. cit. s. 191.

zasady ogólnej wyrażonej w art. 123 §1 o.p.⁵⁶⁹. Zasada czynnego udziału strony w toku kontroli podatkowej realizowana jest także przez umożliwienie kontrolowanemu np. przyznania prawa żądania przeprowadzenia dowodu, przeglądania akt sprawy, sporządzania z nich notatek, kopii lub odpisów⁵⁷⁰. Kontrolowany ma prawo do czynnego udziału w czynnościach kontrolnych oraz może także odmówić w nich uczestnictwa. W razie odmowy kontrolowany składa pisemne oświadczenie o rezygnacji z uczestnictwa w czynnościach podejmowanych w ramach kontroli. Aktywny udział kontrolowanego zdecydowanie przyczynia się do szybszego i dokładniejszego wyjaśnienia wątpliwości, które pojawiają się w toku kontroli, bez potrzeby stosowania sformalizowanych form komunikacji. Kontrolowany ma prawo również na każdym etapie zrezygnować z udziału w czynnościach kontrolnych. Wówczas warunkiem dla skutecznej rezygnacji kontrolowanego jest forma pisemna.

Gwarancją realizacji prawa do czynnego udziału w kontroli jest uprawnienie kontrolowanego do zapoznania się z treścią protokołu kontroli oraz otrzymania jego jednego egzemplarza czy skorzystanie z środka jakim jest wniesienie wyjaśnień i zastrzeżeń do protokołu przeprowadzonej kontroli. Jeśli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami protokołu, zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej ma prawo w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawienia zastrzeżeń lub wyjaśnień, jednocześnie wskazując na stosowne wnioski dowodowe. Dowody te nie muszą być załącznikiem do wyjaśnień, jednak z pisma kontrolowanego powinno wynikać, o przeprowadzenia jakich konkretnych środków dowodowych wnioskuje na poparcie swoich tez. Kontrolowany może również przedstawiając zastrzeżenia lub wyjaśnienia kwestionować wszystkie ustalenia organu kontroli czy tylko część z nich.

Podczas czynnego udziału w kontroli podatkowej, kończącej się podpisaniem protokołu kontrolnego podatnicy w stosunku do organów podatkowych mają prawo do obrony swoich racji, co ma na celu pogłębienie zaufania społeczeństwa do organów podatkowych. Ustawodawca w ten sposób stara się chronić dobra osobiste podatników podczas kontroli podatkowej przed nadmierną ingerencją osób trzecich nie związanych bezpośrednio z kontrolą podatkową. Realizuje to na podstawie zasady ograniczonej jawności postępowania podatkowego jako jednej z fundamentalnych zasad demokratycznego państwa prawnego.

⁵⁶⁹H. Dzwonkowski, op. cit., s. 1223.

⁵⁷⁰ Art. 123 o.p.

Kontrolowany na każdym etapie kontroli ma prawo przeglądać akta sprawy co stanowi konkretyzację prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu. Przepis ten nakłada na organ podatkowy prowadzący postępowanie obowiązek umożliwienia kontrolowanemu nie tylko przeglądania akt sprawy, ale również sporządzania z nich notatek i odpisów⁵⁷¹.

Kontrolowany ma obowiązek (poza przypadkami wymienionymi w ustawie) być zawiadomiony o zamiarze wszczęcia kontroli. Przed podjęciem pierwszej czynności kontrolnej kontrolowany ma również prawo do bycia poinformowanym przez kontrolujących o tym jakie ma prawa i obowiązki w trakcie kontroli. Informacja taka powinna obejmować przede wszystkim wskazanie podstawy prawnej określającej prawa i obowiązki kontrolowanego przedsiębiorcy w trakcie kontroli oraz omówienie i wyjaśnienie poszczególnych uprawnień i obowiązków.

Kontrolowany przysługuje również prawo do identyfikacji osób dokonujących kontroli. Obowiązkiem kontrolującego jest okazanie kontrolowanemu legitymacji służbowej, a także imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W przypadkach tylko wyjątkowych kontrola może być wszczęta bez upoważnienia, poprzez okazanie legitymacji, jednak wówczas kontrolowany niezwłocznie, nie później niż w ciągu 3 dni, powinien uzyskać upoważnienie do przeprowadzenia kontroli⁵⁷².

Kontrolowany ma również prawo zapoznać się z planowanym czasem oraz zakresem trwania kontroli. W upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli powinny być zapisane informacje o zakresie kontroli, o dacie rozpoczęcia i przewidywanym czasie jej zakończenia. Należy również wskazać oznaczenie organu oraz nazwiska kontrolujących. Kontrola powinna być również przeprowadzona w siedzibie przedsiębiorcy czy w miejscu wykonywania jego działalności w godzinach jego pracy. Od tej zasady istnieją wyjątki, które dotyczą np. kontroli dokumentów. Co istotne wszystkie podjęte przez kontrolujących czynności powinny być przeprowadzane w sposób sprawny, bez zakłócania funkcjonowania firmy kontrolowanego.

Prawem kontrolowanego jest również prawo do ograniczenia liczby jednocześnie podejmowanych wobec niego kontroli. Nie można równocześnie prowadzić oraz podejmować więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy. Kontrolowany ma prawo również

⁵⁷¹ Art. 178 o.p.

⁵⁷² Art. 284 a § 1 o.p.

żądać, aby kontrola zakończyła się bez zbędnej zwłoki, możliwie jak najszybciej, w terminie wyznaczonym w upoważnieniu. Organy podatkowe muszą respektować maksymalny czas trwania kontroli. W sytuacji przekroczenia terminów, kontrolowany musi być powiadomiony o każdym przypadku przedłużenia kontroli. W zawiadomieniu o przekroczeniu terminu powinny zostać zawarte informacje tj. przyczyna przedłużenia postępowania i nowy termin zakończenia kontroli⁵⁷³.

Kontrolowany ma również prawo do składania wyjaśnień oraz wnoszenia wniosków dowodowych. Przesłanką, od której uzależnia się skuteczność tego żądania jest okoliczność mająca znaczenie dla sprawy, ponieważ tylko ona może być uwzględniona przez kontrolujących. Przepisy Ordynacji podatkowej przyznają stronie nie obowiązek, a prawo do wskazania środków dowodowych. Natomiast obowiązek ustalenia stanu faktycznego spoczywa na organie prowadzącym postępowanie. Okoliczność czy strona (podmiot kontrolowany) skorzysta z przysługującego jej prawa, czy też nie, uzależnione jest tylko i wyłącznie od jej woli, a nie organu podatkowego⁵⁷⁴.

Prawem kontrolowanego jest również żądanie wyłączenia pracownika organu podatkowego, który przeprowadza czynności kontrolne. Poza sytuacjami wskazanymi bezpośrednio w przepisach prawa wyłączenie takie następuje na wniosek kontrolowanego, wtedy, jeśli uprawdopodobni on istnienie takich okoliczności, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika w trakcie prowadzonej przez organ podatkowy kontroli podatkowej⁵⁷⁵.

Zarówno przepisy Ordynacji podatkowej oraz ustawy o KAS dotyczące obowiązków kontrolowanego w trakcie kontroli podatkowej zawierają uregulowania, które zobowiązują kontrolowanego umożliwienie przeprowadzenia kontroli podatkowej przez organ kontrolujący. Ustawodawca w przepisach prawa podatkowego podaje wyłącznie przykłady obowiązków kontrolowanego (względnie jego pracownika czy osoby współdziałającej) wobec kontrolujących. Zalicza do tych obowiązków m.in. dokonywanie nagrań dźwiękowych, utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji oraz obowiązek umożliwienia nieodpłatnego filmowania, fotografowania. Kolejnym obowiązkiem jest żądanie przedstawienia na żądanie kontrolujących tłumaczenia na język polski

⁵⁷³ Art. 140 § 1 o.p.

⁵⁷⁴ Zob. D. Zalewski, A. Melezini, op. cit. s. 194.

⁵⁷⁵ Art. 130 o.p.

dokumentacji sporządzonej w języku obcym, która dotyczy sprawy będącej przedmiotem kontroli⁵⁷⁶.

Innymi obowiązkami kontrolowanego są: sporządzanie spisu z natury, udostępnianie gruntów, budynków, lokali czy pomieszczeń związanych z przedmiotem kontroli. Kontrolowany obowiązany jest również umożliwić wydanie próbek towarów, akt, ksiąg i innych dokumentów związanych z przedmiotem kontroli czy dokonanie zabezpieczenia zebranych dowodów, oraz zapewnić dostęp do dokumentacji podatkowej. Kontrolujący jest obowiązany również do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w przypadku wyjazdu zagranicznego na okres co najmniej 2 miesiące, a także wskazanie pełnomocnika, który będzie reprezentował jego interesy w czasie jego nieobecności. Kontrolowany powinien również pamiętać, aby o każdej zmianie adresu w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej powiadomić organ, jeżeli w toku takiej kontroli podatkowej ujawniono jakiegokolwiek nieprawidłowości⁵⁷⁷.

Obowiązkiem kontrolowanego jest uczestniczenie w kontroli podatkowej w zakresie wyznaczonym przez organ kontrolujący. Uczestnictwo w kontroli oznacza w szczególności obowiązek udzielania wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli w terminie określonym przez kontrolującego czy dostarczania żądanych dokumentów. Do obowiązków reprezentanta kontrolowanego, pracownika oraz osoby z nim współpracującej należy udzielanie wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli w takim zakresie jaki wynika z wykonywanych czynności lub zadań. Przez osobą współdziałającą z kontrolowanym należy rozumieć osobę, która sprawuje stałą obsługę kontrolowanego. Natomiast przez współdziałanie należy rozumieć taki stan faktyczny, w którym określone osoby wspólnie podejmują pewne czynności, które cechują się permanentnością i stabilnością. W tej kwestii należy zwrócić uwagę na orzecznictwo dotyczące zakresu składanych wyjaśnień⁵⁷⁸. W jednym z orzeczeń WSA podkreślił bardzo wyraźnie, że żądanie złożenia dokumentu nie powinno zastępować obowiązku ustalenia prawdy obiektywnej przez organ podatkowy. "Jako że Ordynacja podatkowa nie zawiera definicji wyjaśnienia, jak podkreśla WSA niezbędnym jest odniesienie się do jego znaczenia w języku powszechnym. W tym miejscu sąd odnosi się do słownika języka polskiego PWN zgodnie z którym pojęcie wyjaśnienia należy rozumieć jako uwagi wyjaśniające, rzecz niezrozumiałą czy też usprawiedliwienie, umotywowanie

⁵⁷⁶ Art. 287 o.p.

⁵⁷⁷ Ibidem.

⁵⁷⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z 2 kwietnia 2009 r., I SA/Wr 1327/08, LEX nr 532473.

czegoś”. W orzeczeniu WSA stwierdził, że „organ podatkowy dokonał błędnej oceny zakresu znaczeniowego terminu wyjaśnienia”⁵⁷⁹. W ocenie Sądu „wezwanie do złożenia wyjaśnień to wezwanie do złożenia wyjaśnień kwestii szczegółowych z powodu powstałych u organu podatkowego wątpliwości, które zaistniały w wyniku analizy zebranego materiału dowodowego oraz wyjaśnienie sposobu rejestrowania zdarzeń w księgach podatkowych czy wyjaśnienie w jaki sposób ustalono np. kwoty, które są wykazane w konkretnych pozycjach deklaracji podatkowej czy innych rozbieżności. Wyjaśniać zdaniem Sądu można to, co nie jest jasne, ale jest znane, jednak budzi wątpliwości.”

Wiele wątpliwości praktycznych budzi kwestia dostarczania żądanych dokumentów, która dość często jest przyczyną sporów pomiędzy kontrolowanymi a kontrolującymi. Spory te mogą dotyczyć w szczególności zakresu dokumentów, do dostarczenia których jest zobowiązany podatnik. Organy podatkowe zbyt często żądają od podatników przedłożenia dokumentów wraz z zestawieniami, a o tych nie ma mowy w żadnym przepisie prawa podatkowego⁵⁸⁰. Owszem, jeśli kontrolujący widzi potrzebę analizy konkretnych dokumentów czy zrobienia zestawienia powinni zrobić to we własnym zakresie⁵⁸¹. Nie powinni się w tej sytuacji wyręczać kontrolowanym.

Obowiązkiem kontrolowanego jest udzielanie w wyznaczonym terminie wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli. Natomiast nie powinno być tak, że wyjaśnienia składane przez kontrolowanego zastępują środek dowodowy w postaci przesłuchania strony⁵⁸². Tak samo kontrolowany nie ma obowiązku zastępowania organów podatkowych w ustalaniu prawdy obiektywnej⁵⁸³. Owszem organ podatkowy ma prawo żądania od podatnika złożenia wyjaśnień co do istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych, jednak wezwanie takie nie może zmierzać do złożenia przez podatnika takich wyjaśnień jak np. zasadność poniesienia konkretnego wydatku, a jedynie do udzielenia odpowiedzi na ściśle skonkretyzowane pytania⁵⁸⁴.

Bardzo podobne, choć nieco szersze obowiązki spoczywają na kontrolowanym w ramach kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez funkcjonariuszy KAS. Przepisy ustawy o

⁵⁷⁹Wyrok WSA we Wrocławiu z 2 kwietnia 2009 r., I SA/Wr 1327/08, LEX nr 532473.

⁵⁸⁰Zob. A. Mariański, D. Strzelec, op. cit., s. 91.

⁵⁸¹D. Strzelec, *Obowiązki podatnika w trakcie kontroli*, w: Mon.Pod. 2005, nr 9 (wł. Serwis - Monitora Podatkowego 2005, nr 4).

⁵⁸²A. Mariański, *Glosa do wyroku WSA z dnia 2 kwietnia 2009 r.*, I SA/Wr 1327/08, Pr. i Pod. 2011, nr 3, s. 17-22, (w.) A. Mariański, D. Strzelec, op. cit. s. 93.

⁵⁸³Art. 122 i art. 187 o.p.

⁵⁸⁴A. Mariański, op.cit. s. 91.

KAS stanowią, że kontrolowany albo jego pracownik lub osoba współdziałająca z kontrolowanym czy podmiot prowadzący lub przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty oraz osoba, która wykonuje czynności podlegające kontroli celno-skarbowej są zobowiązani umożliwić wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli celno-skarbowej, jak np. dokumenty księgowe, finansowe czy handlowe, nawet jeśli mają charakter poufny. Żądanie to dotyczy również dokumentów w postaci elektronicznej. Kontrolowani obowiązani są także przedstawiać na żądanie urzędowe tłumaczenie na język polski dokumentów mających znaczenie dla kontroli celno-skarbowej, sporządzonych w języku obcym do udzielenia niezbędnej pomocy technicznej, w przypadku, gdy dokumenty te lub ewidencje zostały sporządzone z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych. Podczas kontroli celno-skarbowej kontrolowani zobowiązani są również zapewnić dostęp do pomieszczeń oraz innych miejsc będących przedmiotem kontroli celno-skarbowej, udostępniać towary, urządzenia oraz środki przewozowe, a także wydać za pokwitowaniem towary lub dokumenty na czas trwania kontroli celno-skarbowej, w sytuacji, jeśli jest to niezbędne na potrzeby kontroli. Obowiązani są także przeprowadzać na żądanie spis z natury na potrzeby kontroli celno-skarbowej. Muszą umożliwić także zbadanie towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych poprzez pobranie ich próbek. Osoby, które są upoważnione do reprezentowania lub prowadzenia spraw kontrolowanego obowiązane są udzielać wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej, tych wynikających z zakresu wykonywanych czynności lub zadań.

Istotnym środkiem ochrony praw kontrolowanego jest instytucja sprzeciwu przedsiębiorcy uregulowana w Prawie Przedsiębiorców⁵⁸⁵. Sprzeciw ma na celu ochronę przedsiębiorców przed działaniem organów kontrolnych. Kontrolowany ma prawo do wniesienia sprzeciwu na czynności kontrolne, w sytuacji, gdy kontrola dotyczy działalności gospodarczej przedsiębiorcy.

Przez pojęcie "sprzeciw" należy rozumieć "niezgadzanie się czy protest"⁵⁸⁶. To oznacza, że istota tego pojęcia sprowadza się do definiowania go jako „protest wobec podjęcia i wykonywania określonych czynności kontrolnych”⁵⁸⁷. Często czynności te organ podatkowy podejmuje z naruszeniem zasad opisanych w ustawie Prawo przedsiębiorców w szczególności tj. naruszenie zakazu podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli

⁵⁸⁵ Art. 59 Prawo przedsiębiorców.

⁵⁸⁶ Internetowy słownik języka polskiego, <http://www.sjp.pwn.pl>.

⁵⁸⁷ D. Zalewski, A. Melezini, op. cit. s.105.

u przedsiębiorcy, czasu trwania kontroli. wszczęcia kontroli, a także jej prowadzenia czy wykonywania kontroli podczas nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej. Okoliczności te stanowią zamknięty krąg uchybień, istnienie których kontrolowany może zasygnalizować poprzez uruchomienie właśnie tego środka prawnego. Jakikolwiek inne nieprawidłowości mogą być podnoszone na bieżąco, ale podczas kontroli lub w zastrzeżeniach do protokołu kontroli, jednak już bez wpływu na bieżący przebieg kontroli⁵⁸⁸.

Kontrolowany ma prawo do wniesienia sprzeciwu na piśmie wraz z uzasadnieniem do organu, który podjął kontrolę w terminie trzech dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli. W momencie wniesienia sprzeciwu przez przedsiębiorcę następuje automatyczne wstrzymanie czynności kontrolnych organu kontroli, tego którego sprzeciw dotyczy. Ma to miejsce z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu, aż do czasu jego rozpatrzenia. Samo wniesienie sprzeciwu powoduje wstrzymanie biegu czasu trwania kontroli od dnia wniesienia sprzeciwu do zakończenia postępowania wywołanego jego wniesieniem.

Organ kontrolny mający 3 dni robocze na rozpatrzenie sprzeciwu od daty otrzymania, wydaje postanowienie o odstąpieniu od czynności kontrolnych albo o kontynuowaniu czynności⁵⁸⁹.

Instytucja sprzeciwu daje możliwość do eliminowania tych czynności kontrolnych, które zostały podjęte z naruszeniem przepisów już na samym początku kontroli wszczętej przez organ kontrolny. Ten specyficzny środek prawny nie przysługuje od każdej czynności organu. Katalog nieprawidłowości w związku, z którym przedsiębiorcy mają możliwość wniesienia sprzeciwu jest katalogiem zamkniętym⁵⁹⁰, ponieważ wskazano odpowiednie przepisy, kiedy to wniesienie sprzeciwu jest niedopuszczalne⁵⁹¹.

⁵⁸⁸A. Mariański, D. Strzelec, op. cit. s. 96.

⁵⁸⁹D. Zalewski, *Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Zeszyty NSA 2011/1, s. 49-66.

⁵⁹⁰Zgodnie z art. 59 Prawa przedsiębiorców, przedsiębiorca może wnieść sprzeciw, w przypadku naruszenia przepisów Prawa przedsiębiorców: art. 48 (zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli, uprzednie czynności kontrolne), art. 49 (upoważnienie do przeprowadzenia kontroli), art. 50 ust.1 i 5 (obecność i nieobecność przedsiębiorcy podczas czynności kontrolnych), art. 54 ust. 1 (prowadzenia więcej niż jednej kontroli), art. 55 ust. 1 i 2 (czas trwania kontroli) oraz art. 58 (wyłączenia możliwości przeprowadzenia ponownej kontroli przez ten sam organ).

⁵⁹¹Art. 59 ust.2 Prawa przedsiębiorców stanowi, że wniesienie sprzeciwu nie jest dopuszczalne w przypadku, gdy organ przeprowadza kontrolę powołując się na przepisy: art. 48 ust.1 pkt. 2, art. 50 ust.2 pkt. 2, art. 54 ust. 1 pkt. 2, art. 55 ust. 2. pkt. 2 oraz art. 62.

Sprzeciw może złożyć sam przedsiębiorca. Choć w literaturze przedmiotu wskazuje się na przypadki wniesienia sprzeciwu także przez osobę uprawnioną do reprezentowania kontrolowanego podczas kontroli⁵⁹². Dodatkowym wymogiem, oprócz sporządzenia sprzeciwu na piśmie wraz z uzasadnieniem jest zawiadomienie kontrolującego również na piśmie o fakcie wniesieniu sprzeciwu. W konsekwencji organ kontroli zobowiązany jest do rozstrzygnięcia w formie postanowienia czy odstępuje od czynności kontrolnych czy je kontynuuje. Jeśli organ w ogóle nie ustosunkowuje się do wniesionego sprzeciwu i nie rozpatrzy go w terminie trzech dni, należy to traktować tak samo jak wydanie postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych.

Instytucja sprzeciwu nie służy kontrolowanym do eliminowania błędów w postępowaniu dowodowym. Dotyka on bowiem swym zakresem jedynie możliwości zaskarżenia czynności dokonanych przez organ, ale związanych z samym wszczęciem kontroli czy z zakazem prowadzenia więcej niż jednej kontroli u kontrolowanego.

Z dniem doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli powstaje uprawnienie do złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do tego dokumentu. Jeśli kontrolowany po zapoznaniu się z protokołem stwierdzi, że ten nie odzwierciedla w sposób obiektywny stanu faktycznego albo jeśli nie godzi się z oceną prawną zdarzeń gospodarczych, które zostały zawarte w tym protokole, ma możliwość przedstawienia zastrzeżeń czy wyjaśnień. Warto wskazać na różnicę pomiędzy zastrzeżeniami a wyjaśnieniami. W doktrynie podkreśla się, że „Poprzez zastrzeżenia kontrolowany kwestionuje ustalenia faktyczne zawarte w protokole kontroli z uwagi na ich niekompletność czy błędny charakter, natomiast poprzez wyjaśnienia kontrolowany przedstawia swoje stanowisko co do przedmiotu sprawy”⁵⁹³.

Do obowiązków kontrolujących należy również rozpatrzenie zastrzeżeń w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania, a następną czynnością jest zawiadomienie kontrolowanego o sposobie ich załatwienia. W zawiadomieniu tym należy wskazać, które z tych zastrzeżeń nie zostały w ogóle uwzględnione podając uzasadnienie faktyczne i prawne. Nic nie stoi na przeszkodzie, aby wraz z zastrzeżeniami lub wyjaśnieniami kontrolowany złożył równocześnie inne stosowane wnioski dowodowe. Organ podatkowy nie ma jednak obowiązku uwzględnienia przedłożonych wniosków. Warto w tym miejscu wskazać na treść

⁵⁹²D. Zalewski, A. Melezini, op. cit., s. 96.

⁵⁹³S. Babiarczyk, B. Dauter, *Wzory pism w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 546.

art. 188 o.p., zgodnie to z którym żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba, że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

W zastrzeżeniach kontrolowany może także kwestionować zasadność oraz celowość poszczególnych przez organ podatkowy poszczególnych czynności. Może także kwestionować sposób ich udokumentowania czy przeprowadzenia. Nie jest wykluczone także wskazywanie na takie czynności, których podjęcia zaniechano, albo takich, które powinny być przeprowadzone⁵⁹⁴. Wtedy kontrolowany może podważyć ustalenia faktyczne zawarte w protokole, te, które są niekompletne lub błędne czy też te, które zostały podjęte z naruszeniem przepisów postępowania⁵⁹⁵.

Jeśli kontrolowany nie złoży zastrzeżeń w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu przyjmuje się, że kontrolowany zgadza się z ustaleniami kontroli. Jednak zaniechanie złożenia zastrzeżeń czy wyjaśnień nie blokuje drogi do składania wyjaśnień i kwestionowania ustaleń kontrolnych w toku postępowania podatkowego⁵⁹⁶.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują w jaki sposób ma postąpić kontrolujący w sytuacji, gdy organ podatkowy uzna zastrzeżenia za zasadne i widzi potrzebę przeprowadzenia dodatkowych czynności dowodowych. Nie można dokonać wtedy dokonywać żadnych zmian w protokole, który kończy kontrolę podatkową. Utrwalony jest w tym zakresie pogląd, że organ podatkowy, który prowadzi kontrolę jest uprawniony do przeprowadzenia dalszych czynności kontrolnych jednak bez konieczności wydawania nowego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Czynności te swoistą kontynuacją już przeprowadzonej kontroli podatkowej. Muszą one mieć jednak związek z treścią złożonych do niego zastrzeżeń⁵⁹⁷. Pogląd taki nie wydaje się znajdować uzasadnienia. Jeżeli np. organ podatkowy uwzględniłby w całości wyjaśnienia podatnika co do zdarzeń opisanych w protokole, to powinien o tym fakcie poinformować kontrolowanego i wówczas na tym etapie zakończą się podejmowane czynności w sprawie. Gdyby jednak organ uznał argumenty podatnika jedynie w części lub też uzna, że zasadne jest przeprowadzenie

⁵⁹⁴Wyrok NSA z 21 września 2012 r., II FSK 453/11, LEX nr 1244348.

⁵⁹⁵D.Strzelec, M. Łoboda, op.cit. s. 235.

⁵⁹⁶Wyrok NSA z 8 lipca 2009 r., II FSK 690/08, LEX nr 513210.

⁵⁹⁷Wyrok NSA z 16 listopada 2005 r., I FSK 236/05, LEX nr 187621.

kolejnych czynności dowodowych, to wtedy konieczne stanie się wszczęcie postępowania podatkowego, w którym te dowody zostaną przeprowadzone⁵⁹⁸.

Instytucja zastrzeżeń jest polemiką z ustaleniami faktycznymi czy oceną zawartą w protokole oraz prezentacją stanowiska kontrolowanego. Organ podatkowy jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia, a w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia. W zawiadomieniu powinien wskazać w szczególności, które z tych zastrzeżeń nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

Praktyka organów podatkowych w tym zakresie wydaje się nie być prawidłowa. Organy w odpowiedzi na zastrzeżenia kontrolowanego bardzo często pomijają milczeniem stosowne wnioski złożone przez kontrolowanego, a tym samym instytucja ta nie spełnia swojej roli, ponieważ organy podatkowe nie ustosunkowują się do twierdzeń kontrolowanego, a swoje uzasadnienie przenoszą w całości z protokołu kontroli.

Jednym ze środków ochrony prawnej przysługujących kontrolowanemu jest możliwość złożenia ponaglenia i skargi na bezczynność na działanie organu podatkowego. Każdemu kontrolowanemu przysługuje uprawnienie do złożenia ponaglenia na niezałatwienie sprawy we właściwym terminie bezpośrednio do organu podatkowego wyższego stopnia⁵⁹⁹.

Niezałatwienie sprawy w wyznaczonym terminie oznacza opieszałość przy dotrzymaniu wszelkich terminów, zarówno ustawowych, jak i wyznaczonych w trybie art. 140 § 1 o.p. Ponaglenie jest środkiem prawnym, który służy ochronie zasady szybkości postępowania, oraz przeciwdziała naruszeniu materialnych interesów podatnika.

Słusznie stwierdza WSA⁶⁰⁰, że postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy powinny wskazywać rzeczywistą i uzasadnioną przyczynę zwłoki, gdyż załatwienie sprawy musi być oparte na w pełni racjonalnych przesłankach i podstawach gwarantujących efektywną realizację obowiązku rozstrzygnięcia sprawy przez organ administracji we wskazanym nowym terminie, natomiast przeszkody dla załatwienia sprawy w terminie muszą istnieć realnie i pojawić się w czasie jej prowadzenia. Ponadto powinny zostać one określone w wydanym na podstawie art. 140 § 1 o.p. zawiadomieniu - organ

⁵⁹⁸ A. Mariański, D. Strzelec, op. cit. s. 73.

⁵⁹⁹ Art. 141 § 1 o.p.

⁶⁰⁰ Wyrok WSA z 29 listopada 2012 r., I SA/OI, 435/12, www.orzeczenia.com (dostęp: 23.11.2022 r.).

powinien określić precyzyjnie, jakie dowody i w jakim terminie zamierza przeprowadzić, wskazując na ich związek z rozstrzygnięciem sprawy. Nie może on posiłkować się abstrakcyjnymi, nie mającymi znaczenia w sprawie czy też nie wynikającymi z toku prowadzonej sprawy przyczynami, które spowodowały konieczność wyznaczenia nowego terminu na zakończenie sprawy.

Przepisy dotyczące zakończenia kontroli podatkowej wydają się zbyt rygorystyczne, w zakresie jakim stanowią, że dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po terminie nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba, że został wyznaczony nowy termin zakończenia kontroli⁶⁰¹. Za dopuszczalną, aczkolwiek niepożądaną zdaniem sądu administracyjnego należy uznać możliwość wielokrotnego przedłużania terminu zakończenia kontroli podatkowej⁶⁰².

Ponaglenie to instrument umożliwiający stronie wymuszenie na organie podatkowym załatwienie sprawy. Jak twierdzi P. Pietrasz⁶⁰³ instytucja ponaglenia uregulowana w Ordynacji podatkowej „służy do eliminowania zarówno niezakończenia sprawy w terminie przez organ podatkowy, jak i przewlekłości w działaniu takiego organu”. Trudno bowiem zaakceptować, zwłaszcza ze względu na standardy konstytucyjne, tak daleko idące zróżnicowanie uprawnień stron w ogólnym postępowaniu administracyjnym oraz w szczególnym postępowaniu administracyjnym, jakim jest postępowanie podatkowe.

Ponaglenie to specyficzny środek ochrony praw strony w kontroli podatkowej, jak i całym postępowaniu podatkowym i kontrolnym. Ponaglenie przysługuje na czynność organu administracyjnego, która „w tym konkretnym przypadku przybiera postać milczenia”⁶⁰⁴. Jest to bardzo specyficzny instrument prawny, który umożliwia stronie wymuszenie na organie podatkowym załatwienie spraw każdemu podatnikowi. Kontrolowanemu przysługuje również uprawnienie do złożenia ponaglenia na niezakończenie sprawy we właściwym terminie lub terminie bezpośrednio do organu podatkowego wyższego stopnia. Z kolei organ wyższego stopnia rozstrzyga w sprawie ponaglenia w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie.

⁶⁰¹ Art. 284b§3 o.p.

⁶⁰² Wyrok WSA z 10 czerwca 2009 r., III SA/Wa, 277/09, LEX nr 563938.

⁶⁰³ P. Pietrasz (w.) Ordynacja Podatkowa. Komentarz, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 945.

⁶⁰⁴ Por. D. Zalewski, A. Melezini, op. cit., s. 103.

Jeśli organ podatkowy wyższego stopnia uzna ponaglenie za uzasadnione, wówczas zobowiązany jest wyznaczyć dodatkowy termin załatwienia sprawy, a także zarządzić wyjaśnienia przyczyn i ustalenia osób winnych niezałatwienia sprawy w terminie. W razie potrzeby powinien podjąć środki zapobiegające naruszeniu terminów w przyszłości.

O niezałatwieniu w terminie można mówić w każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminach określonych ustawowo lub wskazanych przez organ administracyjny. Wyznaczenie przez organ podatkowy nowego terminu nie wyklucza ponaglenia w terminie ustawowym. Również wyznaczenie po raz kolejny terminu nie zamyka drogi do ponaglenia z powodu niezałatwienia sprawy w poprzednim terminie wyznaczonym przez organ podatkowy⁶⁰⁵.

Dla dopuszczalności ponaglenia nie ma znaczenia okoliczność, z jakich powodów określony akt nie został podjęty lub czynność nie została dokonana, a w szczególności to, czy beczynność organu spowodowana została przyczyną zawinioną lub niezawinioną organu w podjęciu tego aktu lub dokonaniu tej czynności⁶⁰⁶.

Sprawne, efektywne i terminowe działanie administracji jest przeciwieństwem beczynności, która z kolei stanowi jeden z przejawów biurokracji. Skargę na beczynność oraz na przewlekłość prowadzenia postępowania można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie⁶⁰⁷. Wyczerpanie środków zaskarżenia zachodzi wówczas, gdy skarżący przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego złożył ponaglenie. Ponadto „wniesienie skargi na beczynność oraz na przewlekłość prowadzenia postępowania przez organ podatkowy uzależnione jest od rozpatrzenia ponaglenia przez organ podatkowy”⁶⁰⁸.

Należy w tym miejscu odróżnić beczynność od przewlekłości działania organu podatkowego. Różnica pomiędzy przewlekłością a beczynnością polega na tym, że przy przewlekłości organy działają opieszale lub tylko pozorują działanie („formalnie nie są beczynne”), a przy stanie beczynności istnieje brak jakichkolwiek działań ze strony organu podatkowego⁶⁰⁹.

⁶⁰⁵Wyrok WSA z 2 lipca 2009 r., I FSK 839/08, LEX nr 552182.

⁶⁰⁶Wyrok NSA z 22 grudnia 1998 r., III SAB 77/98, LEX nr 36590.

⁶⁰⁷Art. 52§1 ustawy z dnia prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. 2023, poz. 259,803).

⁶⁰⁸P. Pietrasz, op. cit. s. 951.

⁶⁰⁹Z. Kmiecik, *Przewlekłość postępowania administracyjnego*, PiP 2011, z. 6, s. 30–43.

Pojęcie przewlekłości postępowania jest zwrotem prawnie niedookreślonym, którego znaczenie budzi pewne wątpliwości interpretacyjne. Przewlekłe prowadzenie postępowania oznacza takie działanie organu (opieszale, niesprawne, nieskuteczne, pozorne), które nie prowadzi do niezwłocznego załatwienia sprawy, lub w terminach przewidzianych prawem. Przewlekłość to również nieuzasadnione przedłużanie przez organy podatkowe terminu załatwienia sprawy. O przewlekłości może również świadczyć powstrzymywanie się od podejmowania czynności wyłącznie niezbędnych i podejmowanie również czynności zbędnych przez organ podatkowy, co w konsekwencji może prowadzić do nieracjonalnego przedłużenia terminu załatwienia sprawy⁶¹⁰.

Jak zauważają sądy administracyjne, przewlekłość postępowania oznacza stan, w którym organ w sposób nieuzasadniony „przedłuża” termin załatwienia sprawy w trybie art. 140 o.p., powołując się na niezależne od niego przyczyny uniemożliwiające dotrzymanie terminu podstawowego, a w szczególności konieczność wywiązania się z pewnych obowiązków procesowych przez stronę (np. przedłożenia przez nią dokumentacji niezbędnej dla podjęcia decyzji lub wzięcia udziału w czynnościach dowodowych), bądź stan, w którym bieg terminu jest zatrzymany. Formalnie rzecz biorąc, organ nie pozostawałby wtedy w beczynności⁶¹¹.

Z punktu widzenia natężenia czynności podejmowanych przez organ administracyjny przewlekłe prowadzenie postępowania może się przejawiać w trzech formach: statycznej (pasywnej), dynamicznej (aktywnej) oraz mieszanej⁶¹². Przewlekłość statyczna wyraża się w tym, że po wszczęciu postępowania organ podatkowy nie podejmuje żadnych czynności. Przewlekłość dynamiczna wyraża się w nadczynności organu administracyjnego, w postępowaniu, którego prowadzone są czynności procesowe zbędne, tzn. takie, które nie przybliżają do zakończenia postępowania. Z kolei ostatnia forma przewlekłości postępowania uwzględnia obie poprzednie, występujące w danym postępowaniu z różnym natężeniem. Przez jakiś czas organ podatkowy jest nadaktywny w podejmowaniu czynności procesowych wymaganych potrzebami sprawy, po czym pogrąża się w beczynność lub odwrotnie⁶¹³.

⁶¹⁰J.P.Tarno, *Bezczynność organu a przewlekłe prowadzenie postępowania*, Casus, Kwartalnik, Jesień 2013 r. Nr 69, s. 11.

⁶¹¹Wyrok WSA w Szczecinie z 24 stycznia 2013 r., I SAB/Sz 5/12, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁶¹²J.P.Tarno, op.cit. 11.

⁶¹³P. Dobosz, *Milczenie i beczynność w prawie administracyjnym*, Kraków 2011, s. 73-75.

Słusznie zauważają również sądy administracyjne⁶¹⁴, że z przepisów Ordynacji podatkowej można wyinterpretować definicję „bezczynności organu podatkowego”, która zachodzi w sytuacji, gdy organ podatkowy z niezasadnionych przyczyn nie załatwił sprawy w terminie określonym, lub nie zawiadomił strony o niezałatwieniu sprawy we właściwym terminie, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy. Klasyfikacja danego indywidualnego stanu faktycznego będzie uprawniała do postawienia zarzutu bezczynności organu podatkowego w skonkretyzowanej sprawie.

Uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, a właściwym do rozpoznania skargi na bezczynność organu administracji publicznej jest wojewódzki sąd administracyjny, który wykonuje kontrolę działalności administracji publicznej⁶¹⁵. Skargę kontrolowany składa w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie ponaglenia, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi.

Pojęcie bezczynności organu jest nie tylko pojęciem prawniczym, ale i prawnym, ponieważ ustawodawca posługuje się nim w treści przepisów prawa jako kryterium wyznaczające zakres sądowej kontroli administracji⁶¹⁶. W przypadku skargi na bezczynność organu przedmiotem sądowej kontroli nie jest określony akt lub czynność organu administracji, lecz ich brak w sytuacji, gdy organ miał obowiązek podjąć działanie w danej formie i w określonym przez prawo terminie⁶¹⁷.

Pojęcia "bezczynności organu" i "przewlekłego prowadzenia postępowania" częściowo się pokrywają. Mogą wystąpić bowiem sytuacje, w których organ administracji wykonuje czynności pozorujące prowadzenie postępowania, tj. zawieszenie postępowania lub wezwanie do dodatkowych zbędnych czynności. Ponadto stany faktyczne poddawane ocenie mogą się kwalifikować zarówno do bezczynności, jak i przewlekłości postępowania, albowiem niewydanie decyzji w terminie pozostaje następstwem przewlekłości. Zdaniem J.P.Tarno instytucja procesowa "bezczynności organu" jest „kwalifikowalną formą przewlekłego prowadzenia postępowania”⁶¹⁸. Skarga na bezczynność postępowania jest

⁶¹⁴ Zob. Wyrok NSA z 11 lutego 2011 r., I FSK 199/10, LEX nr 989876.

⁶¹⁵ Art. 3§2 pkt. 8 p.p.s.a.

⁶¹⁶ J.P.Tarno, op.cit. s. 11.

⁶¹⁷ G. Łaszczyca, Zażalenie w ogólnym postępowaniu administracyjnym, Zakamycze, Kraków 2000, s. 115.

⁶¹⁸ J.P.Tarno, op.cit. s. 12.

środkiem procesowym zewnętrznym, ponieważ przenosi ona sprawę z administracyjnego toku instancji na forum niezawisłego i niezależnego od administracji publicznej sądu.

Zdaniem NSA⁶¹⁹ zarówno ponaglenie, jak i skarga do sądu na bezczynność są środkami mającymi zdyscyplinować organ oraz zmierzać do jak najszybszego załatwienia sprawy w przypadku zwlekania organu, bądź przekroczenia terminów określonych w przepisach Ordynacji podatkowej, szczególnie jeśli przekroczenie to nastąpiło bez powiadomienia strony o niezałatwieniu sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy.

Organy podatkowe, w tym również organy celno-skarbowe prowadząc przewlekłe postępowania naruszają nie tylko przepisy prawa podatkowego, ale i Konstytucję RP.

Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Analogiczny przepis jest również zawarty w art. 120 o.p. Państwo prawa oznacza ograniczenie władzy publicznej oraz związanie jej organów przepisami prawa⁶²⁰. W demokratycznym państwie, w którym rządzi prawo, organy władzy publicznej mają powstać wyłącznie na podstawie prawnej, a przepisy prawne określają ich zadania i kompetencje, oraz tryb postępowania, wytyczając tym samym ich granice aktywności. Obowiązkiem organów władzy publicznej jest zatem przestrzeganie prawa, co oznacza możliwość podejmowania jakiegokolwiek działania wyłącznie na podstawie i w granicach obowiązującej normy⁶²¹. Obowiązek prokonstytucyjnej wykładni i stosowania prawa spoczywa również na organach administracji publicznej.

Przewlekłe, biurokratyczne załatwianie spraw oznacza niewywiązywanie się organów z zawartej w Ordynacji podatkowej zasady szybkości postępowania. W orzecznictwie podkreśla się, że zasada szybkości postępowania jest współzależna z zasadą prawdy obiektywnej, która wyraża się w obowiązku organu do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Zestawiając ze sobą te dwie zasady, wydaje się, iż postulat szybkości postępowania nie może niweczyć obowiązku dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz dokładnego wyjaśnienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywatela, w szczególności obowiązku zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego

⁶¹⁹ Wyrok NSA z 7 września 2011 r., II GSK 1238/11, LEX nr 899040.

⁶²⁰ S. Sagan, *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, Lexis Nexis, Warszawa 2003, s. 37.

⁶²¹ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, Zakamycze Kraków 1998, s. 62.

materiału dowodowego oraz oceny na podstawie całokształtu materiału dowodowego czy dana okoliczność została udowodniona⁶²².

W przypadku, gdy zastrzeżenia lub wyjaśnienia złożone przez kontrolowanego zostaną uwzględnione w całości przez kontrolujących, nie trzeba składać lub korygować zeznania, a organ podatkowy nie będzie prowadził postępowania podatkowego.

8. Wnioski

W przepisach normujących zasady działania administracji podatkowej w zakresie prowadzonych postępowań oraz czynności o charakterze kontrolnym związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, czyli w Ordynacji podatkowej oraz ustawie o KAS, przewidziano kilka procedur umożliwiających weryfikowanie, czyli obowiązki publicznoprawne nałożone na podatników i inne podmioty są przez nie prawidłowo realizowane⁶²³.

To, na podstawie jakich przepisów kontrola będzie podejmowana zależeć będzie od statusu kontrolowanego, w szczególności od tego czy jest przedsiębiorcą oraz jaki organ podejmuje kontrolę. Postępowanie podatkowe może być wdrożone zarówno w następstwie przeprowadzenia kontroli podatkowej, jak też jako konsekwencja przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Kontrola podatkowa oraz kontrola celno-skarbowa to odrębna procedura od postępowania podatkowego. Z punktu widzenia przepisów Ordynacji podatkowej i podejmowanych procedur zmierzających do określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego nie ma formalnego obowiązku przeprowadzenia kontroli podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego. Przepisy regulujące postępowanie podatkowe nie uzależniają jego wszczęcia od wcześniejszego przeprowadzenia kontroli, aczkolwiek materiał zebrany w jej trakcie może stanowić podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego⁶²⁴.

Większość zasad zawartych w przepisach art. 120-129 o.p. znajduje również rozwinięcie i konkretyzację w dalszych przepisach działu IV. Przepisy, w których sformułowano zasady ogólne, jak i te będące ich rozwinięciem, stanowią najważniejszą gwarancję ochrony praw strony w toku kontroli czy postępowania podatkowego,

⁶²²Wyrok NSA z 13 maja 2011 r, I OSK 711/2011, Lex nr 2520796.

⁶²³ D. Strzelec, M. Łoboda, op. cit. s. 92.

⁶²⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z 27.01.2010 r. I SA/Ol 737/09, LEX nr 558751.

co jest szczególnie widoczne w odniesieniu do zasady czynnego udziału strony⁶²⁵. Ponadto zasady ogólne zawierają pewne wskazówki co do sposobu rozstrzygania wątpliwości, jakie mogą pojawić się na gruncie przepisów normujących daną procedurę. Waler praktyczny tych wskazówek jest niezaprzeczalny. Następuje oderwanie praktyki od pewnych charakterystycznych dla postępowania podatkowego założeń, jego cech szczególnych, determinujących obowiązki organów podatkowych. Z drugiej strony gwarantując prawo kontrolowanemu czy stronie postępowania powoduje, że realne staje się niebezpieczeństwo niezgodnych z prawem form postępowania⁶²⁶.

Realizacja celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy postępowania podatkowego w postaci ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa nie może powodować, że podatnikowi nie przysługują żadne środki ochrony w trakcie prowadzonej wobec niego kontroli podatkowej czy też kontroli celno-skarbowej. Organ podatkowy prowadząc odpowiednią procedurę powinien się kierować zasadą szybkości i prostoty. Zasada ta jest jedną z naczelných zasad uregulowanych w Ordynacji podatkowej, która ma również zastosowanie w trakcie kontroli podatkowej. Obowiązek rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie wynika również z art. 6 ust. 1 EKPC, a także z art. 17 Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji przyjętego przez Parlament Europejski 6 września 2001 r.

Ordynacja podatkowa określa maksymalne terminy załatwienia spraw przez organy prowadzące kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową czy postępowanie podatkowe których podstawową funkcją jest dyscyplinowanie organów podatkowych, co ma ścisły związek z zasadą szybkości postępowania.

Zasada szybkości postępowania oznacza, że organy podatkowe powinny działać w sprawie szybko i wnikliwie. Powinny się również posługiwać możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Jeśli sprawy nie wymagają zbierania informacji, dowodów czy wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie⁶²⁷. Zasada ta nie powinna uchybiać załatwianiu spraw w sposób praworządny, wnikliwy, a także zgodny z zasadą

⁶²⁵ D. Strzelec, M. Łoboda, op. cit., s. 107.

⁶²⁶ Zob. D. Strzelec, op. cit. s. 79.

⁶²⁷ Art. 125 o.p.

prawdy obiektywnej⁶²⁸. Jeśli wystąpiłaby jakakolwiek konkurencja między tymi zasadami powinna być ona podporządkowana zasadzie racjonalności⁶²⁹.

Kryterium szybkości postępowania oznacza ochronę przez administrację skarbową słusznego interesu obywateli. Następuje to w szczególności przez stabilizację ich sytuacji prawno-podatkowej czy pogłębiania zaufania stron postępowania do organów podatkowych⁶³⁰.

Treść art. 125 o.p. stanowi o działaniu "w sprawie", które nie odnosi się wyłącznie do postępowania podatkowego. Można je stosować także do innych procedur podatkowych jak np. kontrola podatkowa.

Terminy na załatwianie spraw przez organy podatkowe poza dyscyplinowaniem organów mają charakter porządkowy, procesowy oraz informacyjny. Każdy przypadek niezakończona sprawy w terminie wymaga od organu podatkowego zawiadomienia strony poprzez podanie przyczyn niedotrzymania terminu oraz wskazaniem nowego terminu załatwienia sprawy.

Kontrola podatkowa nie może być nieograniczona czasowo. Sensem istnienia i działania administracji w państwie prawnym jest realizacja postawionych przez nią zadań publicznych, przy tym jako jedną z zasad odnoszących się do działań organów administracji publicznej wyróżnia się zasadę efektywności, wskazując, że pod tą nazwą kryje się sprawność, szybkość, skuteczność, czy też ekonomiczność podejmowanych działań podejmowanych przez organy administracji.

Środki, które przysługują kontrolowanemu zostały podzielone na takie, które przysługują mu w trakcie kontroli tj. sprzeciw wobec czynności prowadzonych z naruszeniem prawa, prawo do złożenia zastrzeżeń do protokołu, oraz ponaglenie na niezakończona sprawy w terminie. Z uwagi na fakt, że kontrolowany może dochodzić swoich praw również po zakończeniu kontroli, postępowania podatkowego i postępowania sądowo-administracyjnego ma on również prawo do wynagrodzenia szkody przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej jako środek niespecyficzny dla kontroli

⁶²⁸Wyrok WSA w Białymstoku z 29 sierpnia 2007 r., I SA/BK 332/06, Legalis.

⁶²⁹ H. Dzwonkowski, op. cit. s. 731.

⁶³⁰ Wyrok NSA z 24 kwietnia 2003 r., I SAB/PO 1/03, Legalis.

podatkowej, ale dający możliwość uzyskania rekompensaty za prowadzone nieprawidłowo postępowanie kontrolne.

Podatnik powinien uzyskać rzetelną oraz zrozumiałą informację o podstawach prawnych i faktycznych czynności kontrolnych i wymiarowych. Należy go zawiadomić o zamiarze podjęcia i prowadzenia wobec niego takich czynności⁶³¹, przy czym wymóg ten może podlegać ograniczeniu w wyjątkowych, jasno określonych w przepisach ustaw przypadkach, gdy prowadzenie działań kontrolnych bez wcześniejszego zawiadomienia i bez wiedzy podatnika jest konieczne dla zabezpieczenia interesu publicznego, w skutecznym uchylaniu się od opodatkowania. Prawo powinno określać, w jakich okolicznościach władze mogą w tajemnicy zbierać informacje o podatniku⁶³². Proces zbierania informacji o podatniku i ich wykorzystania powinien być wobec niego transparentny. Obowiązek zawiadamiania podatnika o zamiarze czy fakcie pozyskania czy udzielenia informacji byłby najlepsza gwarancją jego praw, w tym prawa do prywatności i prawa do poufności⁶³³, pełna realizacja tego prawa wydaje się być problematyczna. Podatnik ma przynajmniej wiedzieć, w jakich przypadkach takie dane są pozyskiwane i udostępniane przez administrację w trybie automatycznym oraz na wniosek.

⁶³¹M. Sęk, *Prawo do informacji w prawie podatkowym* (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, s. 373, za: D. Bentley, *Taxpayers...*, s. 387.

⁶³² M. Sęk, *Prawo do informacji w prawie podatkowym* (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, s. 373, za: L.U.Cavelti, P.Hongler, *The right to privacy: Scope and Boundaries of Interference* (w:) *Tax Transparency*, red. F. Basaran Javaslar, J. Hey, Amsterdam 2019 r., s. 309.

⁶³³M. Sęk, op. cit., s. 369.

Rozdział IV. Naruszenia praw uczestników procedur podatkowych

1. Wprowadzenie

Zapewnienie należytej ochrony interesu indywidualnego strony w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy czynności sprawdzających służyć w pierwszej kolejności zasady ogólne tych postępowań. Wydaje się, że funkcja ochronna stanowi jedną z najważniejszych funkcji, które te zasady pełnią. Zasady postępowania mają fundamentalne znaczenie nie tylko dla samego postępowania.

Zasady ogólne postępowania podatkowego, uregulowane zostały w rozdziale I „Zasady ogólne” działu IV „Postępowanie podatkowe”, natomiast w niniejszej pracy zostały przez autorkę omówione w rozdziale II „Konstytucyjne i unijne ramy procedur podatkowych”.

W rozdziale tym zostaną omówione obszary, w których naruszenie gwarancji procesowych strony postępowania jest najbardziej widoczne. W pierwszej kolejności omówione zostaną przepisy dotyczące kontroli podatkowej i celno-skarbowej, gdzie dopatrzeć się można naruszenia przepisów prawa. W dalszej kolejności tego rozdziału wskazane zostaną przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące kontroli oraz postępowania podatkowego, których naruszenie przez organy podatkowe narusza podstawowe zasady postępowania w państwie prawa.

2. Kontrola jako procedura podatkowa

Powszechnie przyjmuje się, że kontrola jest niezbędnym elementem każdego złożonego działania oraz nieodłączną częścią każdej administracji publicznej, niezależnie od okresu historycznego państwa, ustroju państwowego, przyjętego ustroju administracji publicznej. Kontrola to instytucja charakterystyczna dla rozmaitych przejawów działań zorganizowanych bez względu na to, czy organizatorem objętych stosunków społecznych, gospodarczych i politycznych jest podmiot samorządowy, państwowy czy też obywatel jako człowiek prywatny⁶³⁴.

Pojęcie kontroli pochodzi od francuskiego słowa *contrôle*, czyli nadzór. Jeden ze słowników wyrazów obcych definiuje pojęcie kontroli jako „sprawdzenie stanu

⁶³⁴ J.Boć, *Prawo administracyjne*, Wrocław 2001, s. 370.

faktycznego z wymaganym, właściwym lub wcześniej zadeklarowanym, a także jako nadzór nad jakimś działaniem”⁶³⁵. Kontrolę można postrzegać jako konkretne działanie skierowane na przedmiot lub podmiot kontrolowany. Słownik języka polskiego PWN⁶³⁶ definiuje pojęcie kontroli jako „nadzór, rewizja, inspekcja, sprawdzanie, weryfikacja, badanie, monitoring, audyt”. „Kontrola to celowe działanie człowieka, a celem jej jest sprawdzenie, zweryfikowanie stanu faktycznego w odniesieniu do stanu założonego”⁶³⁷.

Kontrola podatkowa wiąże się z funkcjonowaniem słowa "nadzór", będącym pojęciem szerszym niż kontrola, jednak uznawanym za rodzaj działalności organów podatkowych, który obejmuje zarówno kontrolę oraz kompetencje do merytorycznego korygowania działalności podmiotów poddanych nadzorowi. W praktyce zauważyć można przenikanie się tych pojęć, jednak nie da się zupełnie oddzielić pojęcia nadzoru od pojęcia kontroli.

Istotą kontroli podatkowej jest przede wszystkim rejestrowanie stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu kontroli, a następnie porównanie go ze stanem wyznaczonym przez prawo i plany czy organizację przyjętą dla podmiotu kontrolowanego⁶³⁸. Funkcją kontroli polega też na ocenie tego, co wynika z owego porównania. Niebagatelne jest również wyciąganie na tej podstawie wniosków co do dalszego funkcjonowania kontrolowanego zjawiska. Kontrola dostarcza przede wszystkim materiału, na podstawie którego możliwe jest eliminowanie powstawania niekorzystnych zjawisk oraz na zweryfikowaniu nieprawidłowych czynności podmiotów kontrolowanych. Wyniki kontroli mogą być także podstawą orzekania o odpowiedzialności prawnej podmiotów kontrolowanych⁶³⁹.

To z Konstytucji RP oraz innych ustaw należy wyprowadzić system kontroli państwowej. W przepisach prawa ustawodawca określił zasady, tryb i procedury kontrolne, a także ich zakres przedmiotowy i podmiotowy czy uprawnienia organów kontrolnych i podmiotów kontrolowanych⁶⁴⁰.

Przedsiębiorcy, obywatele mogą podlegać wielu kontrolom wykonywanym przez rozmaite organy, które wynikają z ich uprawnień unormowanych w różnych gałęziach prawa. Przykładowo może być to np. kontrola w zakresie przestrzegania przepisów prawa pracy,

⁶³⁵ *Słownik wyrazów obcych*, red. Kamińska - Szmaj Irena, wyd. EGMONT, Warszawa 2009, s. 228.

⁶³⁶ *Słownik języka polskiego PWN*, sjp.pwn.pl (dostęp: 10.08.2017 r.).

⁶³⁷ J. Kulicki, *Kontrola skarbową. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2014, s. 69.

⁶³⁸ C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Komentarz, Warszawa 2011, komentarz do art. 77, s. 39.

⁶³⁹ D. Zalewski, A. Melezini, op. cit., s. 26.

⁶⁴⁰ J. Kulicki, op. cit. s. 79.

związanych z bezpieczeństwem i higieną pracy czy przestrzegania norm jakościowych dotyczących zasad prowadzenia handlu zgodności prowadzonej działalności z udzieloną koncesją. Jednak najwięcej kontrowersji wzbudza kontrola w obszarze prawa podatkowego, która rodzi więcej konfliktów niż inne kontrole realizowane przez powołane do tego organy⁶⁴¹.

Organy podatkowe realizują kontrolę podatkową, o której mowa w Ordynacji podatkowej oraz kontrolę celno-skarbową, o której mowa w ustawie o KAS.

Kontrola ma na celu porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego np. złożone deklaracje podatkowe, a następnie porównanie go ze stanem założonym przez prawo w celu weryfikacji rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Każde działanie podatnika, które powoduje rozbieżność między jego rozliczeniem podatkowym, a stanem założonym przez prawo powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kontroli, który kończy kontrolę podatkową⁶⁴².

Kontrola podatkowa przedsiębiorców poprzedzona jest wypadkową przeprowadzanych analiz baz danych będących w posiadaniu których są organy podatkowe, czynności wywiadowczych, jak i informacji pozyskanych od innych instytucji czy różnego rodzaju podmiotów gospodarczych i osób fizycznych⁶⁴³.

Organy podatkowe posiadają duże uprawnienia w zakresie kontroli. Wobec takiej sytuacji, istotnego znaczenia nabierają przepisy ordynacji podatkowej oraz ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej określające przesłanki wszczęcia, prowadzenia i zakończenia kontroli, jako że warunkują one prawidłowy przebieg postępowania i uprawnień uczestniczącego w nim podatnika. Przepisy określające przesłanki i zakres prowadzenia kontroli podatkowej i celno-skarbowej są bardzo istotne, gdyż to właśnie one determinują wzajemne prawa i obowiązki podmiotu kontrolowanego i kontrolującego. Decydują o tym czy kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa prowadzona jest faktycznie w celu sprawdzenia, czy podatnik wywiązuje się prawidłowo z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, czy też są one narzędziem nękania podatnika, utrudniania

⁶⁴¹ A. Mariański, D. Strzelec, op. cit., s. 13.

⁶⁴² Wyrok WSA w Poznaniu z 2 lutego 2011 r. I SA/Po 707/10, LEX nr 746218

⁶⁴³ A. Melezini, *Pozyskiwanie informacji o podatnikach przez organy kontroli skarbowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego*, M. Pod. 2011, nr 2, s.22.

mu prowadzenia działalności i zaniżania jego szans na określonym rynku, aby w ostatecznym rezultacie stać się główną przyczyną jego problemów finansowych, które w przypadku podatników będących przedsiębiorcami mogą skutkować zakończeniem ich bytu prawnego⁶⁴⁴.

Zarówno kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa jak i postępowanie podatkowe to instrumenty celem których jest weryfikacja wywiązywania się przez podatnika z obowiązków, które wynikają z przepisów prawa podatkowego. Kontrola podatkowa może być wszczęta w każdym czasie. Wyjątkiem są ograniczenia wynikające z odrębnych przepisów prawa. To organ podatkowy jest decydem czy w ogóle istnieje potrzeba przeprowadzenia kontroli oraz ewentualnie jaki jest jej zakres. To właśnie dlatego kontrola podatkowa może być podjęta wyłącznie z urzędu przez organy uprawnione do prowadzenia kontroli podatkowej. Nie wyklucza to absolutnie podjęcia inicjatywy w tym zakresie od innego organu czy podmiotu. Jakikolwiek sygnały istnienia ewentualnych nieprawidłowości mogą pochodzić m.in. od organów podatkowych, organów kontroli skarbowej czy osób postronnych. Zainteresowanym przeprowadzeniem kontroli podatkowej może być również sam podatnik, w szczególności, gdy obowiązek podatkowych ciąży solidarnie na kilku podmiotach. Wskazać należy, że organy kontroli podatkowej nie są w tym zakresie związane żadnymi sugestiami czy uwagami innych podmiotów. Organ uprawniony do podjęcia kontroli podatkowej w każdym z tych przypadków nie ma takiego obowiązku. „Organ podatkowy zawsze może bowiem użyć innych środków w celu weryfikacji poprawności wypełnienia obowiązków podatkowych, jak np. czynności sprawdzające. On sam może dysponować potwierdzonymi informacjami, które nie potwierdzają jakichkolwiek nieprawidłowości u podatnika”⁶⁴⁵.

Zarówno skuteczność i efektywność stosowanych przez organy podatkowe kontroli podatkowych to czynniki warunkujące prawidłowe wywiązywanie się przez podmioty prawa podatkowego z nałożonych na nie obowiązków, które wynikają z przepisów prawa. Dlatego też kontrola podatkowa wiąże się z ingerencją w sferę praw i wolności kontrolowanego. „Aby zbudować właściwy model gwarantujący kontrolę realizacji obowiązków podatkowych wymagane jest wyważenie interesów państwa i jednostki, tak aby w jak największym stopniu

⁶⁴⁴ B. Szczurek, op. cit. s. 204.

⁶⁴⁵ M. Popławski, Komentarz do art. 282 ustawy – Ordynacja podatkowa, System Informacji Prawnej LEX.

służył on osiągnięciu prawidłowego rezultatu nie naruszając gwarancji praw podmiotu kontrolowanego”⁶⁴⁶.

2.1.Zawiadomienie o przeprowadzeniu kontroli

Celem zwiększenia gwarancji ochrony praw przedsiębiorców w trakcie kontroli podatkowej organy podatkowe powinny prowadzić postępowanie kontrolne uwzględniać zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący do nich zaufanie. Obowiązek taki wynika przede wszystkim z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego, a także z Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do obywateli⁶⁴⁷. Przepis ten ma jak najbardziej zastosowanie także w trakcie kontroli podatkowej. Ponadto dodatkową gwarancją realizacji tej zasady zaufania w kontroli podatkowej przedsiębiorców było uregulowanie w ustawie Prawo przedsiębiorców standardu działania organów kontrolnych zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli⁶⁴⁸.

Obowiązek zawiadomienia o zamiarze kontroli jest obowiązkiem, który nie ma charakteru bezwzględny. Organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jednak z pewnymi zastrzeżeniami. Oznacza to, że podjęcie jakichkolwiek czynności kontrolnych jest możliwe, ale jedynie po doręczeniu podmiotowi stosownego dokumentu. Jak wynika z uregulowań Ordynacji podatkowej kontrolę podatkową wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli nastąpi sytuacja, że kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wówczas wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Z kolei wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody czy wniosku kontrolowanego. W razie wyrażenia zgody lub złożenia wniosku przez kontrolowanego w formie ustnej kontrolujący powinien sporządzić na tę okoliczność adnotację.

Zawiadomienie takie powinno spełniać wymogi i zawierać: oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu przedmiotowego kontroli oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia. Przepisy Ordynacji podatkowej

⁶⁴⁶E. Prejs (w:) *Nowelizacja Ordynacji podatkowej*, (red.) B. Brzeziński, W. Morawski, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 230.

⁶⁴⁷Art. 121§1 o.p.

⁶⁴⁸Art. 48 Prawo przedsiębiorców.

przewidują szerszy zakres podmiotowy niż ustawa Prawo przedsiębiorców, ponieważ obejmują wszystkie podmioty, które mają status kontrolowanego, niezależnie od ich aktywności gospodarczej.

Ważną kwestią na gruncie analizowanego przepisu, jest ustalenie momentu doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Zdarzenie to wyznacza bowiem istotne ramy czasowe, w których może zostać wszczęta kontrola podatkowa. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej w przypadku doręczenia zawiadomienia kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni, ale nie później niż 30 dni od dnia doręczenia tego zawiadomienia. Przepisy te określając ramowy okres na wszczęcie kontroli nie wskazują w praktyce precyzyjnie sposobu ustalenia momentu wszczęcia, ponieważ prawo to przysługuje organowi podatkowemu. Organy podatkowe kierując się zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów powinny brać pod uwagę sugestie podatnika, w szczególności, jeśli dotyczą obiektywnych okoliczności tj. wyjazd służbowy, okres urlopowy, choroba.⁶⁴⁹

Ustawodawca wskazuje przypadki, w których organ może wszcząć kontrolę bez doręczenia zawiadomienia. Tak ustanowione sytuacje mają charakter przedmiotowy i ściśle wiążą się z przedmiotem kontroli, choć mogą być również związane z okolicznościami dotyczącymi kontrolowanego⁶⁵⁰. Katalog takich przypadków ma charakter zamknięty, co oznacza, że podjęcie kontroli z pominięciem zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli może skutkować naruszeniem prawa.

Możliwe jest nie zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej z uwagi na przedmiot kontroli, ale w kilku grupach sytuacji. Pierwsza grupa sytuacji dotyczy kontroli zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz kontroli wszczętej na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Nie zawiadamia się także o kontroli w sytuacji, gdy dotyczy ona opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych⁶⁵¹. Bez zawiadomienia można podjąć także kontrolę w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu wprowadzeniu do obrotu finansowego wartości majątkowych

⁶⁴⁹D. Strzelec, *Postępowanie i kontrola podatkowa w 2009 r.*, PIP 2009, nr 2, s. 19.

⁶⁵⁰A. Kierzkowska, *Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*, Biuletyn Skarbowy 2009 s. 5 i n.

⁶⁵¹ Art. 284 b o.p.

pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu oraz niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Kolejną grupą sytuacji niewymagającą zawiadomienia jest przeprowadzenie kontroli w tzw. trybie nagłym, na legitymację, w przypadku, gdy kontrola ma na celu przeciwdziałanie popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Może mieć też charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury. Nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w sytuacji, gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciw obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli. Warunek odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek nie mających osobowości prawnej do każdego wspólnika, jeżeli kontrola dotyczy osoby prawnej lub spółki nie mającej osobowości prawnej. Nie zawiadamia się także o zamiarze wszczęcia kontroli, jeżeli organ podatkowy posiada informacje, że kontrolowany jest zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz w sytuacji, gdy kontrolowany nie ma miejsca zamieszkania lub siedziby, albo doręczenie pism na podane adresy byłoby bezskuteczne lub utrudnione⁶⁵².

Jednak we wszystkich powyższych sytuacjach po wszczęciu kontroli organ podatkowy obowiązany jest do poinformowania kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Przepis stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli podatkowej na inne okresy rozliczeniowe, z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

Użyte przez ustawodawcę sformułowanie "nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych czynności kontrolnych" wydaje się być wysoce nieprecyzyjne. Trudno wyciągnąć wnioski co do tego, jaka powinna być forma owego stwierdzenia. Ustawodawca nie określił konkretnych wymogów formalnych związanych z warunkami ich odnotowania. Niewątpliwie kontrolujący powinien stwierdzić ten fakt poprzez wpis w książce kontroli. Dostrzeżone błędy powinny być opisane w protokole z czynności, które doprowadziły do ujawnienia owych nieprawidłowości⁶⁵³.

⁶⁵² Art. 284 b o.p.

⁶⁵³ A. Mariański, D. Strzelec, op. cit., s. 39

Zawiadamianie kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli stało się zasadą w przypadku kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, a ustawodawca określił przypadki, w których organ może wszcząć kontrolę bez zawiadomienia o zamiarze podjęcia czynności kontrolnych. Sześć wyjątków dotyczy sytuacji szczególnych, a brak zawiadomienia wynika z potrzeby przeprowadzenia natychmiastowej kontroli ze względu na jej przedmiot lub osobę kontrolowanego, ewentualnie wynika z powszechnie obowiązujących norm prawa międzynarodowego lub konwencji, które Polska zobowiązała się przestrzegać⁶⁵⁴.

Podjęcie kontroli z pominięciem doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli i bez możliwości zweryfikowania zastosowania któregoś z wymienionych powyżej wyjątków stanowi naruszenie prawa, które ma istotny wpływ na wynik sprawy.

Kwestia przesyłania zawiadomienia o planowanej kontroli nie zawsze była wolna od wątpliwości, jeśli chodzi o kontrole i postępowanie kontrolne prowadzone przez organy skarbowe⁶⁵⁵. Funkcjonujące przed reformą KAS urzędy kontroli skarbowej i ich praktyka budziła kontrowersje. Praktyka ta polegała na nieuprzedzaniu przedsiębiorców o zamiarze wszczęcia kontroli, mimo istnienia takiego obowiązku⁶⁵⁶. Częściowym usprawiedliwieniem tej praktyki była odrębność procedury podatkowej stosowanej przez urzędy kontroli skarbowej przed zmianą przepisów od 2017 roku. Prowadzenie kontroli podatkowej przez organ kontroli skarbowej możliwe było wówczas tylko w trakcie już prowadzonego postępowania kontrolnego. W związku z faktem, że istniał obowiązek zawiadamiania przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli pojawiała się wątpliwość czy taka praktyka organów kontroli skarbowej polegająca wyłącznie na powiadamianiu o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego jest działaniem prawidłowym i zgodnym z prawem⁶⁵⁷. Organy kontroli skarbowej wypracowały praktykę niezawiadamiania przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a tylko uprzedzały go o zamiarze przeprowadzenia postępowania kontrolnego.

Próżno szukać w obecnie obowiązującej ustawie o KAS przepisu stanowiącego o możliwości zawiadomienia podatnika o zamiarze przeprowadzenia u niego kontroli celno-skarbowej, co wydaje się być niepokojące z punktu widzenia ochrony praw kontrolowanego, zwłaszcza, że ustawa o KAS nie przewiduje nawet odesłania w tym zakresie do Prawo

⁶⁵⁴ Art. 48 ust. 11 Prawo przedsiębiorców.

⁶⁵⁵ D. Strzelec, M. Łoboda, op. cit. s. 186.

⁶⁵⁶ Art. 79 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

⁶⁵⁷ D. Zalewski, A. Melezini, op. cit. s. 71.

przedsiębiorców. Zgodnie z art. 93 tej ustawy przepisów rozdziału 5 Prawo przedsiębiorców nie stosuje się do kontroli celno-skarbowej. Już z uzasadnienia projektu do ustawy⁶⁵⁸, wynika, że kontrole kierowane będą w szczególności do podmiotów w stosunku do których istnieje podejrzenie prowadzenia działalności z naruszeniem przepisów prawa. Podmioty takie będą wyłaniane do kontroli na podstawie analizy ryzyka, które rozumiane jest jako prawdopodobieństwo wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Przewidywano także, że niezależnie od rezultatów analizy ryzyka kontrole będą mogły być również prowadzone, zwłaszcza wtedy, jeśli analiza taka ma charakter losowy. Jak wynika z uzasadnienia tego projektu zadaniem naczelnika urzędu celno-skarbowego jest przede wszystkim wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, kiedy to rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących nieprawidłowości w sposób istotny wpływają na budżet państwa.

Organy celno-skarbowe mogą prowadzić kontrolę celno-skarbową w każdym przypadku, a wszczęcie kontroli nie jest poprzedzone zawiadomieniem kontrolowanego o tym, że taka procedura zostanie względem niego wdrożona.

Jak wspomniano instytucja zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli stanowi gwarancję ochrony praw podatnika. Jednak zasada zawiadamiania o planowanym przeprowadzeniu kontroli podlega pewnym ograniczeniom. Ordynacja podatkowa wymienia przypadki, w których organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową bez konieczności zawiadamiania o zamiarze podjęcia tej czynności. Wskazanie tych sytuacji uzasadnione jest potrzebą ochrony istotnych źródeł dochodów budżetu państwa, istnieniem poważnych wątpliwości co do rzetelności działań podejmowanych przez podatników, szczególnym rodzajem działalności, których w klasycznym trybie doręczeniem zawiadomienia nie sposób byłoby skontrolować⁶⁵⁹.

Uregulowana w Ordynacji podatkowej instytucja zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli jest realizacją zasady budowania zaufania do organów państwa, która to wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP). Tak przyjęta regulacja z jednej strony powinna chronić kontrolowanego przed dezorganizacją prowadzonej przez niego działalności np. w wyniku niezapowiedzianej kontroli. Z drugiej zaś strony może się także przyczynić do sprawniejszego i szybszego przeprowadzenia kontroli, gdyż

⁶⁵⁸Uzasadnienie do projektu z dnia 17 lutego 2016 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, www.sluzbacywilna.info.pl (dostęp: 23.08.2022 r.).

⁶⁵⁹M. Popławski, *Komentarz do art. 282 c ustawy - Ordynacja podatkowa*, System Informacji Prawnej LEX.

kontrolowany, znając zakres kontroli, jest w stanie się przygotować, chociażby od strony dokumentacyjnej czy kadrowej⁶⁶⁰.

Instytucja zawiadomienia kontrolowanego o kontroli ma na celu ochronę jego interesów poprzez umożliwienie mu przygotowania się do kontroli oraz taką organizację pracy, celem której jest zminimalizowanie wpływu kontroli na bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa⁶⁶¹. Ustawodawca stworzył podatnikowi możliwość przygotowania się do kontroli poprzez podjęcie takich działań jak: ponowne sprawdzenia dokumentacji czy ewentualne dokonanie korekty deklaracji, jeszcze przed rozpoczęciem kontroli. Przypomnienie przez organ podatkowy kontrolowanemu o prawie złożenia korekty deklaracji pozwala mu dobrowolnie skorygować popełnione przez niego błędy. Pozwala również kontrolowanemu uniknąć kary grożącej na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego, gdyby w wyniku kontroli ustalono, że kontrolowany nie wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego⁶⁶².

Pominięcie instytucji zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli narusza standardy konstytucyjne, tj. wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadę demokratycznego państwa prawnego, która - jak już wcześniej wspomniano - powinna być przestrzegana szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie, oraz nakładające obowiązki wobec państwa. Naruszona zostaje również wynikająca z zasady demokratycznego państwa prawnego zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, która swym zakresem obejmuje zasadę pewności prawa.

Trybunał Konstytucyjny w wielu swoich orzeczeniach objaśnia treść zasady zaufania poprzez odwołanie do stwarzanej obywatelom możliwości predykcji działań organów państwa oraz konsekwencji prawnych działań własnych⁶⁶³. W tym kontekście TK często napomina, by adresaci przepisów prawnych nie byli nimi "zaskakiwani"⁶⁶⁴.

⁶⁶⁰A. Kierzkowska, op. cit. s. 4 i n.

⁶⁶¹A. Mariański, D. Strzelec, op. cit. s. 34

⁶⁶²A. Kierzkowska, op.cit. s. 4 i n.

⁶⁶³Wyrok TK z dnia 21 grudnia 1999 r. , K 22/99, z dnia 6 lipca 2004 r. P 14/03 i in. w których TK stwierdził: *"treść omawianej zasady sprowadza się do takiego stanowienia i stosowania prawa, by nie stawiało się swoistą pułapką dla obywatela i by mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, że jego działania pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z tym następstwa będą także i później uznawane przez porządek prawny"*.

⁶⁶⁴Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r. , K 19/00, otk.trybunal.gov.pl. (dostęp: 30.09.2022 r.).

W innym wyroku TK stwierdził, że: "pewność prawa oznacza nie tylko stabilność przepisów prawa (...) co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa⁶⁶⁵.

Negatywnie należy ocenić brak funkcjonowania w systemie prawnym przepisu (zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej), który to daje podatnikom (kontrolowanym) ochronę polegającą na możliwości przygotowania się do kontroli. Brak przepisu dopuszcza możliwość wszczęcia kontroli celno-skarbowej w stosunku do wszystkich podatników w każdym momencie, a kontrolowani nie mają żadnych szans na przygotowanie się na taką kontrolę, co z kolei stanowi wyraz naruszenia zasady bezpieczeństwa prawnego. Jak wskazuje TK zasada bezpieczeństwa prawnego nakazuje – w ramach względnej swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści porządku prawnego zgodnego z Konstytucją RP - poszanowanie istniejących stosunków prawnych i umożliwienie jednostce racjonalnego planowania przyszłych działań. Zmiany zasadniczo ingerujące w istniejący porządek prawny muszą być usprawiedliwione potrzebą ochrony innych wartości⁶⁶⁶.

Jak wcześniej wspomniano, zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli ma na celu zwiększenie gwarancji ochrony praw podatników. Organy podatkowe powinny prowadzić kontrolę w sposób budzący do nich zaufanie, co wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego. Zawiadomienie o kontroli ma na celu ochronę przedsiębiorcy przed zdezorganizowaniem jego działalności gospodarczej w wyniku niezapowiedzianej kontroli⁶⁶⁷.

Zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa oraz bezpieczeństwa prawnego wynikają z klauzuli demokratycznego państwa prawnego i mają charakter wiążący dla ustawodawcy. Odstąpienie od nich mogłoby nastąpić wyłącznie w sytuacji szczególnej konieczności uzasadnionej interesem publicznym⁶⁶⁸.

Władza publiczna, która działania ustawodawcze wywodzi z demokratycznego porządku prawnego nie może określając treść obowiązków podatkowych kierować się takimi wartościami, które prowadzą co prawda do realizacji dobra publicznego, ale w taki sposób,

⁶⁶⁵Wyrok TK z dnia 2 marca 1993 r., K 9/92, otk.trybunal.gov.pl. (dostęp: 30.09.2022 r.).

⁶⁶⁶Wyrok TK z 26 lutego 2003 r., SK 21/99, otk.trybunal.gov.pl. (dostęp: 30.09.2022 r.).

⁶⁶⁷D. Zalewski, A. Melezini, op. cit. s. 54.

⁶⁶⁸Wyrok TK z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, www.dziennikustaw.gov.pl.

że ów cel stawiany jest poza i ponad dobrem podatnika. Węzeł podatkowy, który łączy państwo i podatnika, nie może być synonimem dowolności i arbitralności w kształtowaniu ciężaru podatkowego. Oznaczałoby to pomijanie konstytucyjnych norm chroniących prawa i wolności ekonomiczne⁶⁶⁹. Podatnik buduje poczucie pewności nie tylko na brzmieniu treści i regulacji prawnej⁶⁷⁰, lecz także na tym jak organ podatkowy stosuje prawo.

2.2. Wszczęcie kontroli podatkowej

W zakresie wszczynania kontroli podatkowej w przepisach Ordynacji podatkowej wprowadzono zasadę oficjalności. Zgodnie z tą zasadą kontrolę podatkową organ podejmuje z urzędu co świadczy o tym, że to organ podatkowy jest dysponentem kontroli podatkowej. Z kolei zgodnie z przepisami ustawy o KAS wszczęcie kontroli celno-skarbowej następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu.

Rozpoczęcie kontroli uzależnione jest od spełnienia szeregu wymogów formalnych, jak np. doręczenie kontrolowanemu (ewentualnie jego pełnomocnikowi) upoważnienia do jej przeprowadzenia udzielonego przez kompetentny organ oraz okazanie legitymacji służbowej. Doręczenie tego dokumentu jakim jest upoważnienie należy do pracownika organu podatkowego upoważnionego do przeprowadzenia czynności kontrolnej⁶⁷¹. W przypadku nieobecności kontrolowanego jest on obowiązany do ustanowienia pełnomocnika, jeżeli wcześniej nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. W przypadku, gdy kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie takie doręcza się członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego, lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego). Również tym podmiotom okazuje się legitymację służbową.

Celem kontroli podatkowej jest między innymi gromadzenie danych, które mogą następnie zostać wykorzystane w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organ podatkowy, a zakończonym wydaniem decyzji podatkowej. Ustawodawca dopuszcza wyjątkowo możliwość podjęcia ponownej kontroli podatkowej, która dotyczyć będzie zakresu objętego takim rozstrzygnięciem, w sytuacji, kiedy taka decyzja będzie miała charakter

⁶⁶⁹A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013 r. s. 124.

⁶⁷⁰B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 39-81.

⁶⁷¹M. Popławski, *Wszczęcie kontroli podatkowej przez gminne organy podatkowe. Część II*, (w:) *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2009, nr 7-8, s.41.

ostateczny. Celem tego przepisu jest stworzenie ochrony prawnej kontrolowanego przed ponownym wszczynaniem kontroli podatkowej w tej samej sprawie oraz eliminowanie sytuacji, kiedy to organy podatkowe ponownie będą podejmowały kontrolę podatkową zakończoną z takich powodów jak np. upływu terminu, w którym miała być ona wykonana czy brak możliwości wydłużenia tego terminu⁶⁷².

Ograniczenia możliwości prowadzenia kontroli podatkowej w zakresie spraw, które zostały rozstrzygnięte decyzją ostateczną organu podatkowego, czyli taką od której stronie nie przysługuje prawo do wniesienia odwołania w postępowaniu podatkowym zostały wprost przewidziane w przepisach Ordynacji podatkowej. Kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta w sprawach rozstrzygniętych już decyzją ostateczną organu podatkowego. Użycie sformułowania "ponownie" pozwala uznać, że przyjęte rozwiązanie ma zastosowanie do sytuacji, gdy postępowanie podatkowe w danej sprawie było już poprzedzone kontrolą podatkową dotyczącą wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a będących przedmiotem tej sprawy. W takiej sytuacji niedopuszczalne byłoby powtórne prowadzenie kontroli podatkowej w tym zakresie, w którym władczo i ostatecznie wypowiedział się poprzez wydanie decyzji organ podatkowy w postępowaniu jurysdykcyjnym, chyba że wystąpiły wyjątki wymienione w przepisach ustawy.

Nie wykluczono jednak możliwości podjęcia kontroli podatkowej w sprawie zakończonej ostateczną decyzją, w sytuacji, jeśli wcześniej kontroli podatkowej w przedmiocie objętym decyzją w ogóle nie prowadzono. Za takim rozwiązaniem może przemawiać fakt, że środki dowodowe, którymi dysponuje organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, są szersze niż możliwe do wykorzystania w postępowaniu podatkowym. Jednak celem takiej kontroli mogłoby być jedynie przygotowanie materiału dowodowego do podjęcia postępowania zmierzającego do wyeliminowania z obiegu prawnego decyzji ostatecznej, a sytuację taką dopuszczają przepisy ordynacji podatkowej.

W Ordynacji podatkowej wymieniono dwa rodzaje sytuacji, gdy wydanie decyzji ostatecznej nie uniemożliwia możliwości przeprowadzenia kontroli podatkowej w objętym taką decyzją przedmiocie. Pierwsza z nich dopuszcza odstępianie od zasady trwałości decyzji podatkowych poprzez zastosowanie trybów nadzwyczajnych tj. „wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej czy wygaśnięcie

⁶⁷²C. Kosikowski, L. .Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, s. 906.

decyzji”. Jeśli właściwy organ podatkowy chciałby wszcząć jedno z wymienionych w tych przepisach postępowań, istnieje możliwość jego poprzedzenia kontrolą podatkową, mimo, że wcześniej określono czy ustalono obowiązki w drodze decyzji ostatecznej. Druga sytuacja dopuszczalna jest wówczas, kiedy to postępowanie podatkowe zostało otwarte na nowo w wyniku zastosowania trybów nadzwyczajnych jak np. wzruszenia decyzji przez sąd administracyjny czy to przez uchylenie, czy poprzez stwierdzenie nieważności takiej decyzji.

Ochronny charakter tego przepisu dość mocno został zaakcentowany w orzecznictwie. W wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2008 r.⁶⁷³ zauważył, że w art. 282a § 1 o.p. została ustanowiona zasada jednorazowej kontroli podatkowej. Jednak skorzystanie z uprawnienia do ponownej kontroli możliwe jest tylko wtedy, gdy zebrany dotąd niepełny materiał dowodowy nie dopuszcza do wydania decyzji. W innym wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2006 r.⁶⁷⁴ Sąd stwierdził, że skoro organy podatkowe raz już przeprowadziły kontrolę podatkową u podatnika, to ponowna kontrola może dotyczyć tylko tych kwestii, w związku z którymi nastąpiło uchylenie decyzji organów podatkowych przez sąd administracyjny. Natomiast podatnik, uzyskując korzystny dla siebie wyrok sądu, ma prawo założyć, że w pozostałym zakresie nie stwierdzono już żadnych nieprawidłowości. Zatem, wszelkie działanie organów, które zmierza do udowodnienia innych nieprawidłowości, których wcześniej nie zauważono w przeprowadzonej kontroli, jest działaniem niezgodnym z prawem, które w sposób rażący poddaje w wątpliwość zaufanie podatnika do organów podatkowych.

Wszczęcie kontroli zgodnie z ustawą o KAS następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej. Datą wszczęcia jest dzień doręczenia kontrolowanemu lub osobie wyznaczonej do jego reprezentowania względnie ustanowionemu pełnomocnikowi imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli z jednoczesnym okazaniem legitymacji służbowej.

Przepisy prawa podatkowego dopuszczają jednak sytuacje, kiedy kontrola może być wszczęta tylko po okazaniu legitymacji służbowej.

Ordynacja podatkowa przewiduje wyjątkowe sytuacje, kiedy kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu, kiedy czynności

⁶⁷³Wyrok WSA w Gdańsku 15.01.2008 r. I SA/Gd 885/07, LEX nr 338675.

⁶⁷⁴Wyrok WSA we Wrocławiu 12.10.2006 r. I SA/Wr 165/06, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 11.10.2022 r.)

kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Wszczęcie kontroli liczy się od okazania legitymacji służbowej kontrolowanemu czy osobom go reprezentującym. Taki sposób wszczęcia kontroli jest możliwy w przypadku, gdy kontrolowany lub osoby upoważnione do jego reprezentowania są obecne na miejscu kontroli, jednak określone okoliczności wymagają niezwłocznego wszczęcia kontroli podatkowej. Przepis ten oparty jest na konstrukcji ograniczonego uznania administracyjnego.

Od obowiązku doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli nie zwalnia kontrolującego możliwość skorzystania z wszczęcia kontroli po okazaniu legitymacji służbowej. To organ kontrolujący, ten, który podejmuje czynności kontrolne na legitymację jest zobowiązany do doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Z treści przepisu wynika, aby takie doręczenie nastąpiło bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 3 dni od dnia wszczęcia kontroli. Skutecznego doręczenia upoważnienia można dokonać na rzecz podmiotu kontrolowanego lub osoby go reprezentującej. Natomiast dokumenty z czynności kontrolnych, które zostały dokonane z naruszeniem obowiązku doręczenia upoważnienia w ściśle określonym terminie nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

W ustawie o KAS wymieniono przesłanki na podstawie których przeprowadza się kontrolę celno-skarbową na podstawie legitymacji służbowej⁶⁷⁵. Następuje to w przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy, oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. Legitymację służbową poza jednym przypadkiem określonym w ustawie okazuje się na żądanie kontrolowanego. Zawarte w przepisach prawa warunki do wszczęcia kontroli „na legitymację”, wydają się być szersze od analogicznych przepisów uzasadniających wszczęcie kontroli podatkowej unormowanej przepisami Ordynacji podatkowej „na legitymację”. Określana dość enigmatycznie przesłanka okoliczności faktycznych przemawiających za natychmiastowym podjęciem kontroli może stać się zarzewiem konfliktów z podmiotami kontrolowanymi, w szczególności w kontekście sposobu interpretowania tego pojęcia przez kontrolujących⁶⁷⁶.

⁶⁷⁵Art. 62 ust. 2 ustawy o KAS "w przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy prawa oraz okoliczności faktycznie uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, jest ona wszczynana na podstawie okazanej legitymacji służbowej".

⁶⁷⁶D. Strzelec, *Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Mon. Pod. 2/2017, s. 31.

Użyte w przepisie pojęcia nieprzestrzegania przepisów prawa, sprawia, że organy celno-skarbowe, nie będąc w pełni skrzepowane przepisami prawa, mają zbyt szerokie uprawnienia, co całkowicie kłóci się z wymogami płynącymi z zasady demokratycznego państwa prawnego. Takie działanie organów celno-skarbowych będzie sprzeczne z zasadą legalizmu uregulowaną w art. 8 Konstytucji RP, która urzeczywistnia konstytucyjny obowiązek działania organów państwa na podstawie i w granicach prawa.

W orzeczeniu z 2 marca 1993 r. TK stwierdził, że ustawodawca nie może kreować takich konstrukcji prawnych, które po pierwsze są niewykonalne, natomiast w konsekwencji dają jedynie pozorną ochronę interesów jednostki. W oparciu o to orzeczenie wydaje się, że tak określone przesłanki, które pozwalają na możliwość wszczęcia kontroli „na legitymację” przez organy celno-skarbowe również daje iluzoryczną ochronę interesów kontrolowanego⁶⁷⁷.

Imienne upoważnienie jest podstawą do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Kontrolujący musi się nim wylegitymować wobec kontrolowanego. Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli to niezbędny dokument, który umożliwia podjęcie i przeprowadzenie kontroli podatkowej. Mowa jest o nim w ustawie Prawo przedsiębiorcy, Ordynacji podatkowej, a także w ustawie o KAS w zakresie kontroli celno-skarbowych. W Ordynacji podatkowej⁶⁷⁸ określono obowiązkowe elementy upoważnienia do których zalicza się: podanie podstawy prawnej, na mocy której przeprowadzana jest kontrola podatkowa, daty i miejsce upoważnienia, imienia i nazwisko pracownika organu kontroli lub funkcjonariusza celnego, numer legitymacji służbowej, oznaczenie organu kontroli poprzez podanie siedziby organu,⁶⁷⁹ oznaczenie podmiotu objętego kontrolą czy określenie zakresu przedmiotowego kontroli oraz wskazanie daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli. Obowiązkowym elementem upoważnienia jest także podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska czy funkcji oraz pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego. Z przepisów ustawy o KAS wynika, że w szczególnie uzasadnionych przypadkach naczelnik urzędu celno-skarbowego może dokonać zmian w zakresie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.

Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi odpowiadać określonym wymogom zarówno podmiotowym, jak i przedmiotowym. Wtedy dopiero stanowi podstawę

⁶⁷⁷Wyrok TK z 2 marca 1993 r. K 9/92, www.otk.trybunal.gov.pl (dostęp: 11.10.2021 r.).

⁶⁷⁸ Art. 283 o.p.

⁶⁷⁹C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej.....*, s. 430-431.

do przeprowadzenia kontroli⁶⁸⁰. Katalog podmiotów, które mogą udzielić takiego upoważnienia jest katalogiem zamkniętym. W orzecznictwie utrwalił się pogląd, że kontrola podatkowa, która przeprowadzona jest na podstawie upoważnienia udzielonego przez podmiot nieuprawniony nie może być podstawą innych czynności organu podatkowego, a także nie wywołuje żadnych skutków prawnych⁶⁸¹. W sytuacji wszczęcia kontroli przez okazanie legitymacji poprzez odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów Działu IV Ordynacji podatkowej nałożono na organ kontrolujący obowiązek dostarczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia bez zbędnej zwłoki oraz nie później niż w terminie trzech dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli,

Przepisy Pr. Prz. nie wskazują jakie będą konsekwencje w przypadku wystąpienia wad upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W konsekwencji nie pozwala to znaleźć odpowiedzi na pytanie, co stanie się w przypadku, gdy kontrolowany kwestionuje prawidłowość upoważnienia. Takie upoważnienie, które nie spełnia ustawowych wymagań, o których mowa w przepisach nie będzie stanowić podstawy do przeprowadzenia kontroli⁶⁸², co może prowadzić do wniosku, że na podstawie upoważnienia obarczonego wadami formalnymi jak i materialnymi nie można skutecznie wszcząć kontroli podatkowej⁶⁸³.

Zakres kontroli również nie powinien wykraczać poza zakres upoważnienia. W przypadku, gdyby regulacja ta została naruszona kontrola podatkowa będzie prowadzona niezgodnie z przepisami prawa. To z kolei powoduje, że materiał dowodowy zebrany w czasie kontroli nie będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu podatkowym.

W sytuacjach opisanych powyżej kontrola nie jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i to nawet wtedy, jeśli dokonywane są takie czynności, które ze względu na swój charakter mogłyby wskazywać na to, że kontrola jest faktycznie prowadzona. Wówczas, w razie nieprawidłowości organ podatkowy będzie zobowiązany ponownie wszcząć kontrolę, jednak na podstawie prawidłowego upoważnienia i raz jeszcze wykonać wszystkie czynności dowodowe. Jakikolwiek ustalenia stanu faktycznego podejmowane na podstawie nieprawidłowego upoważnienia oraz wykraczające poza jego zakres skutkowałyby naruszeniem, którego rezultatów nie usunęłoby nawet późniejsze uczestniczenie strony w

⁶⁸⁰M. Popławski, *Komentarz do art. 283 ustawy – Ordynacja podatkowa*, System Informacji Prawnej LEX.

⁶⁸¹Wyrok WSA we Wrocławiu z 5 maja 2005 r. I SA/Wr 986/03, POP 2006, z.2, poz. 26

⁶⁸²A. Mariański, D. Strzelec, op. cit. s. 44

⁶⁸³C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnerowicz, *Ordynacja Podatkowa – komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2006 r. s. 1090-1091.

podejmowanych czynnościach, zapoznanie się z wynikami postępowania dowodowego czy doręczenie stronie właściwego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli⁶⁸⁴.

2.3. Zakończenie kontroli

Protokół z kontroli, to dokument urzędowy, który służy udokumentowaniu wszelkich czynności w ramach przeprowadzonej kontroli. Sporządzenie protokołu jest przejawem czynności służącej realizacji zasady prawdy obiektywnej oraz zasady pisemności postępowania. Kontrolujący nie ma prawa decydować sobie, które czynności dowodowe zostaną zamieszczone w protokole z kontroli, a które nie⁶⁸⁵.

Protokół z kontroli pełni także inną funkcję niż np. protokoły z innych czynności dokonywanych w ramach kontroli. W protokole przedstawia się ustalenia czynności kontrolnych oraz ich podsumowanie. Równocześnie powinien wskazać poczynione dotychczas ustalenia faktyczne⁶⁸⁶. Protokół kontroli to zdecydowanie jeden z najważniejszych dokumentów sporządzonych w trakcie kontroli podatkowej odzwierciedlający cały jej przebieg. Można wyrazić przekonanie, że pełni rolę dowodu w sprawie, który to może być wykorzystywany zarówno w postępowaniu kontrolnym, jak podatkowym⁶⁸⁷.

Protokół z kontroli, który dokumentuje czynności kontrolne powinien zawierać obligatoryjne elementy przewidziane przez przepisy Ordynacji podatkowej. Należą do nich informacja o podmiocie kontrolowanym, oznaczenie sygnaturalne, określenie przedmiotu kontroli, określenia miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, wyznaczenie zakresu kontroli, opis poczynionych ustaleń faktycznych. Ponadto do elementów obowiązkowych należą: ocena prawną kwestii będącej przedmiotem kontroli, dokumentacja dotycząca przeprowadzonych dowodów, a także pouczenie o prawie złożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń oraz pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji. Elementem obligatoryjnym protokołu jest także pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie adresu kontrolowanego dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli, jeżeli w toku kontroli ujawniono jakiegokolwiek nieprawidłowości oraz o skutkach

⁶⁸⁴Wyrok WSA z 17 lutego 2009 r., III SA/Wa 2789/08, LEX nr 520940.

⁶⁸⁵D. Zalewski, A. Melezini, op. cit., s. 384.

⁶⁸⁶Zob. szerzej: A. Mariański, D. Strzelec, op. cit., s. 69.

⁶⁸⁷Wyrok NSA z 15 października 2010 r. I FSK 1821/09, LEX nr 744443.

niedopełnienia przez podatnika tego obowiązku. W protokole winno się również znaleźć pouczenie o prawie do złożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń czy złożenia korekty deklaracji⁶⁸⁸.

Samo sporządzenie protokołu z kontroli nie przesądza od razu o zakończeniu sprawy. Może ono skutkować wszczęciem postępowania podatkowego i w konsekwencji prowadzić do wydania decyzji podatkowej.

Najważniejszym elementem dla kontrolowanego jest ocena prawna sprawy podlegającej kontroli. Dokonanie oceny prawnej stanu skontrolowanej sprawy polega na wskazaniu stosownych przepisów prawnych, wyjaśnieniu treści tych przepisów oraz informacja o sposobie zastosowania przepisów w danej sprawie. W tym miejscu chodzi o wskazanie takich przepisów prawa, które kontrolowany powinien zastosować.

Kontrolujący ma również obowiązek udokumentowania całego przebiegu kontroli. Jeżeli w podczas kontroli podatnik udziela odpowiedzi na pytania czy składa wyjaśnienia, to tego rodzaju oświadczenia powinny znaleźć odzwierciedlenie w protokole kontroli. Jeśli podatnik złożył oświadczenia w trakcie kontroli nie można skutecznie domagać się usunięcia takich oświadczeń⁶⁸⁹.

Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli, które powinno nastąpić w sposób przewidziany przez przepisy dotyczące doręczeń z Ordynacji podatkowej⁶⁹⁰. Protokół kontroli sporządza się w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, z czego jeden egzemplarz doręcza się kontrolowanemu.

Czynność doręczenia protokołu jest realizacją zasady czynnego udziału kontrolowanego w kontroli podatkowej dającą mu szansę na zapoznanie się z dokonanymi ustaleniami oraz ich oceną prawną. Właśnie w taki sposób kontrolowany uzyskuje możliwość zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu czy to w postaci wniosków dowodowych, zastrzeżeń czy wyjaśnień. Te ostatnie służą wyrażeniu stanowiska kontrolowanego co do przedmiotu sprawy⁶⁹¹, a za pomocą zastrzeżeń kontrolowany ma możliwość podważenia ustaleń faktycznych, które mają błędny charakter lub są niekompletne⁶⁹².

⁶⁸⁸ Art. 290 o.p.

⁶⁸⁹ Wyrok NSA z 24 lutego 2009 r., I FSK 1973/07, LEX nr 518706.

⁶⁹⁰ Art. 144 o.p.

⁶⁹¹ Por. S. Babiarz, B. Dauter, *Wzory pism w sprawach podatkowych*, Lexis Nexis, Warszawa 2009 r., s. 546.

⁶⁹² Obszerniej: A. Mariański, D. Strzelec, op.cit. s. 71.

W ramach obowiązującej ustawy o KAS wprowadzono pewne zmiany w zasadach prowadzenia kontroli celno-skarbowej związane ze sposobem jej zakończenia. Po zakończeniu czynności kontrolnych, które dokonywane były w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, organ kontrolujący doręcza kontrolowanemu nie protokół, a wynik kontroli. Kontrola celno-skarbowa kończy się z chwilą doręczenia kontrolowanemu tego dokumentu. Wynik kontroli zawiera informację o nieprawidłowościach stwierdzonych w czasie kontroli albo ich braku.

Podstawowa różnica pomiędzy kontrolą podatkową a kontrolą celno-skarbową polega na tym, że jeśli kontrolowanemu w ramach tej drugiej organ wskazał jakiegokolwiek nieprawidłowości, to nie przysługuje mu prawo do złożenia zastrzeżeń. Kontrolowany ma jednak możliwość wyboru czy skorzysta z prawa do skorygowania deklaracji, w zakresie objętym kontrolą czy ewentualnie będzie dochodzić swoich racji na etapie postępowania podatkowego. Jeżeli organ celno-skarbowy stwierdziłby nieprawidłowości w toku kontroli, a kontrolowany nie złożył korekty deklaracji, albo organ kontrolujący nie uwzględni złożonej przez kontrolowanego korekty deklaracji to wówczas kontrola ulega przekształceniu w postępowanie podatkowe. Dzień doręczenia postanowienia o przekształceniu na które nie przysługuje zażalenie jest dniem przekształcenia. Należy podkreślić, że jeżeli w następstwie przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe zostanie wydana decyzja w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego, odwołanie od niej rozpatrywać będzie ten sam organ, który ją wydał, tj. naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Wydaje się, że na gruncie ustawy o KAS kontrolowany w ramach kontroli celno-skarbowej nie posiada instrumentu gwarancyjnego, który chroniłby go przed skutkami "twardej" kontroli w postaci możliwości odwołania się do innego organu, niż ten który wydał decyzję, co stanowi naruszenie standardu konstytucyjnego jakim jest prawo do dwuinstancyjnego postępowania. Prawo do sądu i do dwuinstancyjnego postępowania sądowego i podatkowego jest zasadniczym prawem podatnika. Konstytucja RP w art. 78 zd. 1 stanowi, że "każda ze stron ma prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji", formułując tym samym zasadę dwuinstancyjności. Zasadę tą określono ogólnym mianem orzeczeń i decyzji, które odpowiadają terminologii wypracowanej dla celów procedur administracyjnych czy sądowych. Natomiast nie wymieniono organów właściwych do wydania tych aktów. Z kontekstu użytych w nim określeń, wywnioskować można, że odnoszą się do czynności władzy publicznej tj. organy

władzy publicznej i sądy. Te dwa rodzaje postępowań: postępowanie administracyjne (podatkowe), jak i postępowanie sądowe są wobec siebie autonomiczne. Oznacza, to, że „każde z tych postępowań uwzględniać powinno prawo podatnika do odwołania się do wyższej (drugiej) instancji, zarówno na etapie organów podatkowych, jak i organów sądowniczych”⁶⁹³. Wynikające z treści art. 78 Konstytucji RP sformułowanie "orzeczenia i decyzje wydane w pierwszej instancji" wskazuje na to, że chodzi o środki prawne, które uruchamiają tzw. kontrolę instancyjną, czyli zwyczajne środki prawne (środki odwoławcze) o charakterze dewolutywnym⁶⁹⁴. W drugim zdaniu tego przepisu zastrzeżono, że "wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa". Przepis ten zamieszczony w podrozdziale "Środki ochrony wolności i praw" rozdziału III („Wolności, prawa i obowiązki, człowieka i obywatela”) uzasadniają twierdzenie o konstytucyjnym umocowaniu do kwestionowania publicznego prawa podmiotowego w sprecyzowanym ustawowo trybie aktów traktowanych jako rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjne⁶⁹⁵.

Postępowanie podatkowe jest postępowaniem dwuinstancyjnym⁶⁹⁶. Zasada dwuinstancyjności należy do najważniejszych zasad współczesnych państw demokratycznych i „jest jedną z zasad konstytucyjnych, która kształtuje budowę systemu środków ochrony wolności i praw w demokratycznym państwie prawnym”⁶⁹⁷.

Elementem urzeczywistniającym tzw. sprawiedliwość proceduralną znajdującą umocowanie w konstytucyjnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego jest prawo do zaskarżania orzeczeń wydanych w pierwszej instancji.

Zasada ta, jako istotna cecha postępowania podatkowego wyraża się w uprawnieniu podatnika do wnoszenia odwołań, które to zobowiązują organy wyższej instancji do ponownego rozpatrzenia sprawy rozstrzygniętej już przez organ podatkowy pierwszej instancji oraz wydania w tym zakresie nowej decyzji. Wyraża to w szczególności prawo podatnika do domagania się, aby jego sprawa była przedmiotem dwukrotnego rozpoznania przez dwa różne organy: po pierwsze organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji, a także organ wyższego stopnia⁶⁹⁸.

⁶⁹³I. Nowak, *Zasada dwuinstancyjności a ochrona praw podatnika*, KPP 2/2009, s. 20.

⁶⁹⁴Wyrok TK z 11 czerwca 2002 r. sygn. akt SK 5/02, OTK ZU 2002, nr 4/A, poz. 41.

⁶⁹⁵Z. Kmieciak, *Instancyjność postępowania administracyjnego w świetle Konstytucji RP*, PiP 5/2012, s. 6.

⁶⁹⁶Art. 127 o.p.

⁶⁹⁷W. Nykiel, M. Sęk, *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, KPP 2008, nr 2, s. 9 i nast.

⁶⁹⁸Por. Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, KPP 2000, nr 1, s. 9 i nast.

Funkcjonowanie w ramach jednego organu naczelnika urzędu celno-skarbowego działającego jako organ pierwszej i drugiej instancji pozostaje w oderwaniu od klasycznego rozumienia dwuinstancyjności, a tym bardziej od respektowania funkcji gwarancyjnej, co poważnie może osłabić skuteczność odwołania. Ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy przez komórki organizacyjne zlokalizowane w tym samym urzędzie, budzi istotne wątpliwości co do jej ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia. Nie można w sposób nonszalancki traktować zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, pełniące funkcje gwarancyjne dla stron postępowania podatkowego, ale także ważnej z punktu widzenia struktury organów administracji podatkowej oraz ich właściwości funkcjonalnej, poprzez wprowadzenie rozwiązań pozornie ją zabezpieczających⁶⁹⁹. Jak słusznie zauważa I. Nowak zasadzie dwuinstancyjności postępowania można przypisać kilka znaczeń, z których jedno zakłada działania tylko dwóch organów, przy czym drugi z nich jest wyposażony w kompetencje reformatorskie oraz kasacyjne⁷⁰⁰.

Funkcjonujący na gruncie ustawy o KAS do końca czerwca 2023 r. model odwołania się od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego do tego samego naczelnika należy ocenić negatywnie. W takim rozwiązaniu zdecydowanie można było dopatrywać się naruszenia standardu konstytucyjnego jakim jest wyrażona w Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej zasada dwuinstancyjności postępowania. W doktrynie podnoszono, że właściwszym rozwiązaniem byłoby jak w stanie prawnym obowiązującym do końca lutego 2017 r. odwołanie się od decyzji Naczelnika Urzędu Kontroli Skarbowej do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej. W literaturze zgłoszono swego czasu pogląd, że pojęcie pierwszej instancji trzeba utożsamiać z ogniwem, którego rozstrzygnięcia podlegają zaskarżeniu w obrębie jednego systemu władz, bądź układu składającego się z odrębnych w sensie ustrojowym - struktur władzy publicznej. W pierwszym przypadku zaskarżenie odbywałoby się na drodze administracyjnej albo sądowej i stanowiłoby przejaw realizacji zasady instancyjności odpowiedniego postępowania. W drugiej sytuacji rozstrzygający sprawę organ administracji publicznej byłby wówczas jedyną instancją administracyjną, zaś rozpoznający środek zaskarżenia sąd - pierwszą instancją sądową, przy czym orzeczenia tego sądu mogłyby

⁶⁹⁹K. Teszner, D. Kościuk, *Czy konstytucyjna zasada dwuinstancyjnej procedury administracyjnej i podatkowej ma jeszcze przyszłość?* https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/TesznerKrzysztof_KosciukDominik.pdf https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2012/files/Verejnafinancnicinnost/TesznerKrzysztof_KosciukDominik.pdf, (dostęp: 04.04.2021 r.).

⁷⁰⁰I. Nowak, op.cit. s. 21.

jeszcze zostać zakwestionowane w postępowaniu przed sądem drugiej instancji⁷⁰¹. Koncepcja ta została skrytykowana przez P. Sarneckiego⁷⁰².

Ustawodawca przychylił się jednak do głosu doktryny wprowadzając z dniem 1 lipca 2023 r. nowe regulacje, które oznaczają powrót do wcześniejszego porządku prawnego, zgodnie z którym organem właściwym od decyzji wydawanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych jest dyrektor Izby Administracji Skarbowej.

Kontrola podatkowa powoduje utrudnienia w prowadzonej przez podatnika działalności, zwłaszcza gdy przeprowadzana jest w siedzibie podatnika. Dlatego istotne znaczenie dla kontrolowanego ma fakt w jakim terminie zostanie ona zakończona. Rolą przepisów dotyczących czasu trwania kontroli jest chronić podatnika przed ingerencją organów podatkowych.

Zakończenie kontroli podatkowej wiąże się również po stronie kontrolujących z przestrzeganiem wynikających z przepisów prawa terminów zakończenia kontroli.

Zgodnie z obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej kontrolę podatkową należy zakończyć bez zbędnej zwłoki⁷⁰³, jednak nie później niż w terminie wynikającym z upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Sformułowanie „bez zbędnej zwłoki” oznacza, że kontrolujący zobowiązany jest bez nieuzasadnionych opóźnień przeprowadzić czynności kontrolne. Natomiast czas trwania kontroli powinien być uzależniony od konkretnego stanu faktycznego zastanego u kontrolowanego w trakcie trwającej kontroli. Powinien również wynikać z wymagań dowodowych, stąd też ilość i stopień skomplikowania środków dowodowych w trakcie kontroli podatkowej wyznacza przede wszystkim jej czas.

Z powyższych ustaleń wynika, że czynności kontrolne muszą być podejmowane niezwłocznie. Z kolei kontrola podatkowa powinna być zakończona przed upływem terminu przewidzianego w upoważnieniu do jej zakończenia. Istnieją pewne możliwości przedłużenia

⁷⁰¹Por. J.Boć, (w:) *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, (red.) J. Boć, Kolonia Limited, Wrocław 1998 r. s. 140.

⁷⁰²Według P. Sarneckiego "instancyjność nie obejmuje postępowań hybrydowych, w którym organem wydającym pierwsze rozstrzygnięcie jest organ należący do określonego rodzaju organów władzy publicznej, a organem dokonującym na skutek zaskarżenia kontroli i oceny tego rozstrzygnięcia - organ należący do innego rodzaju władzy" cyt. za: P. Sarnecki, *Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego w świetle zasad Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.* w: Samorządowe kolegia odwoławcze jako gwarant prawa do dobrej administracji, red. K. Sieniawska, Municipium, Warszawa 2009, s. 76.

⁷⁰³ Art. 284 b o.p.

czasu trwania kontroli podatkowej. Istotne jest, że o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu kontrolujący zobowiązany jest zawiadomić kontrolowanego. Organ kontrolujący musi podać przyczyny przedłużenia tego terminu, a także wskazać nowy termin jej zakończenia⁷⁰⁴.

Poza regulacjami prawnymi Ordynacji podatkowej określając termin zakończenia kontroli należy mieć na uwadze także przepisy Prawo przedsiębiorców. Zgodnie z tymi ostatnimi organy administracji publicznej wspierają rozwój przedsiębiorczości, poprzez tworzenie korzystnych warunków do podejmowania oraz wykonywania działalności gospodarczej. Czas trwania każdej kontroli wobec przedsiębiorców, w tym także kontroli podatkowej, został odrębnie uregulowany w Prawo przedsiębiorców. Ustawa Prawo Przedsiębiorców dzieli przedsiębiorców na kategorie, w stosunku do których organ kontroli może prowadzić kontrole (może być ich kilka) w jednym roku kalendarzowym, jednak w określonym rygorze czasowym⁷⁰⁵. Przepisy te dotyczą tylko czasu przeprowadzenia kontroli podatkowej.

Ustawa o KAS również określa terminy zakończenia kontroli celno-skarbowej. Stanowi, że kontrola powinna się zakończyć bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od daty jej wszczęcia. Analogicznie jak na gruncie Ordynacji podatkowej o każdym przypadku jej niezakończenia we właściwym terminie organ podatkowy jest zobowiązany powiadomić kontrolowanego poprzez wskazanie nowego terminu jej zakończenia. W razie zaniedbania tego obowiązku będzie to oznaczać, że dokumenty zgromadzone po upływie terminu określonego w ustawie nie będą mogły być wykorzystane jak dowód w sprawie.

Działalność kontrolna jest działalnością, która może być odebrana jako pewna uciążliwość dla kontrolowanych, dlatego też powinna trwać jak najkrócej. Stąd też limity czasowe wprowadzone dla organów administracji podatkowej służą wyeliminowaniu tych kontroli, które się przedłużają. Przepisy prawa tj. Ordynacja podatkowa, ustawa o KAS czy Prawo przedsiębiorców przewidują dla kontrolowanych pewne uprawnienia, które stanowią

⁷⁰⁴ Art. 140 o.p.

⁷⁰⁵ Art. 55 Pr. Prz. Czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać w odniesieniu do:

1) mikroprzedsiębiorców - 12 dni roboczych; 2) małych przedsiębiorców - 18 dni roboczych; 3) średnich przedsiębiorców - 24 dni roboczych; 4) pozostałych przedsiębiorców - 48 dni roboczych.

jednocześnie gwarancje dla podmiotów kontrolowanych. Nie można podejmować czynności kontrolnych poza granicami przez nie wyznaczonymi.

Jednak złożoność oraz wielość przepisów dotyczących czasu trwania kontroli sprawia, że obserwuje się w tym zakresie różne wątpliwości w odniesieniu do kontroli podatkowej. Kryterium oceny prawidłowości działania organów podatkowych jest wyrazem zasady praworządności wyrażonej zarówno w przepisach Ordynacji podatkowej, jak i Konstytucji RP. Ponadto, jeśli organy podatkowe naruszają limity czasu trwania kontroli w działaniu tym można się dopatrzyć nie tylko naruszenia poszanowania słuszných interesów obywateli, ale również poszanowania prawa do prywatności.

Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Pojęcie działanie, które nie zostało konstytucyjnie zdefiniowane, należy rozumieć szeroko. Dlatego, że w pojęciu tym mieszczą się zarówno zachowania czynne tego organu, jak i zaniechania. W zakresie pojęcia działanie czynne organu władzy publicznej mieszczą się indywidualne rozstrzygnięcia, jak np. decyzje, zarządzenia czy orzeczenia. Z kolei pojęcie "zaniechania" władzy publicznej dotyczy takiej sytuacji, w których obowiązek określonego działania władzy publicznej po pierwsze jest skonkretyzowany w przepisie prawa i można go ustalić oraz wskazane zostało na czym konkretnie zachowanie władzy publicznej miałyby polegać⁷⁰⁶. Kompetencje organów władzy publicznej powinny zostać jednoznacznie i precyzyjnie określone w przepisach prawa, wszelkie działania tych organów powinny mieć podstawę w takich przepisach, a w razie wątpliwości interpretacyjnych kompetencji organów władzy publicznej nie należy domniemywać⁷⁰⁷. Zasady takie odnoszą się w szczególności do kompetencji organów administracji publicznej prowadzących postępowania w sprawach podatkowych⁷⁰⁸.

Nakaz działania na podstawie i w granicach prawa ma charakter reguły nie przewidującej żadnych wyjątków. Statuuje on domniemanie takiego działania, które jest jednak obalalne. W formach prawem przewidzianych może dojść do stwierdzenia, że organ władzy publicznej naruszył art. 7 Konstytucji RP. Przesłanki obalenia tego domniemanie oraz jego skutki kształtowane są nie tylko przez art. 7 Konstytucji RP, ale również inne zasady konstytucyjne, jak np. zasada zaufania obywatela do państwa. Ma ona podstawowe znaczenie

⁷⁰⁶Wyrok TK z 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK 2001, Nr 8, poz. 256.

⁷⁰⁷P. Tuleja, (w:) *Konstytucja RP, Tom I, Komentarz art. 1-86*, (red:) M. Safjan, L. Bosek, Wydawnictwo Beck, Warszawa 2016 r. s. 305.

⁷⁰⁸Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r. K 53/05, OTK-A 2006, nr 6, poz. 660.

dla normatywnej treści zasady demokratycznego państwa prawnego. Według TK zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego⁷⁰⁹.

Przekroczenie czasu kontroli i niezachowanie wielu wymogów formalnych nie dyskwalifikuje wyników kontroli i nie czyni niemożliwym merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy⁷¹⁰. Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając, że naruszenie przez organ kontroli przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stanowi naruszenie zasady praworządności i art. 7 Konstytucji RP, lecz nie dyskwalifikuje bezwzględnie wyników kontroli⁷¹¹.

Przeprowadzenie kontroli podatkowej w określonych granicach czasowych jest o tyle istotne, że przedłużająca się kontrola podatkowa nie tylko przeszkadza podatnikowi, ale i świadczy o wadliwości działania kontrolujących i struktur, w ramach których kontrolujący podejmują czynności. Granice czasowe kontroli zostały określone w ordynacji podatkowej u.s.d.g. oraz ustawie o KAS poprzez stwierdzenie, że kontrola powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później, niż w terminie wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Jak widać, przepisy te określają ramy czasowe kontroli bardzo elastycznie, bez wskazania konkretnych limitów czasowych, dając możliwość stosunkowo prostego uzasadnienia przez kontrolujących konieczności wydłużenia pierwotnie określonych ram czasowych kontroli, co w praktyce może skutkować przeciąganiem kontroli w czasie⁷¹².

Miejscem prowadzenia kontroli jest siedziba kontrolowanego albo inne miejsce, o ile jest w nim przechowywana dokumentacja lub jest ono związane z działalnością. Dopuszczalne jest również przeprowadzenie kontroli w lokalu mieszkalnym kontrolowanego, gdy jest on związany z prowadzoną działalnością. Ustawa o KAS nie zawiera przepisów regulujących miejsce i czas prowadzenia kontroli podatkowej, jednakże poprzez odesłanie stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej⁷¹³

⁷⁰⁹Wyrok TK z 20 grudnia 1999 r. K 4/99, OTK 1999, Nr 7, poz. 165.

⁷¹⁰Wyrok WSA z 19 grudnia 2008 r., I SA/Kr 578/08, LEX nr 558957.

⁷¹¹Wyrok NSA z 29 sierpnia 2006 r., I FSK 1045/05, LEX nr 262095.

⁷¹²B. Szczurek, op. cit., s. 179.

⁷¹³ Art. 285 a o.p.

Przedłużająca się zatem kontrola czy to podatkowa czy celno-skarbowa wiąże się z uciążliwością w postaci kontrolujących, obecnych w siedzibie czy też mieszkaniu kontrolowanego. Takie działanie organów podatkowych jest podstawą ingerencji w prawo podatnika do ochrony prywatności.

Art. 47 Konstytucji RP zapewnia każdemu szeroko pojęte prawo do ochrony prywatności, dzięki czemu każdy obywatel ma możliwość kształtowania swego życia osobistego i zawodowego w sposób autonomiczny zgodnie z dokonany przez siebie wyborem, w warunkach wolnych od jakiejkolwiek nieuzasadnionej ingerencji zewnętrznej. Nie istnieje jednak wyczerpująca definicja życia prywatnego. Można stwierdzić, że sferą życia prywatnego objęte są takie okoliczności, w stosunku do których, można przyjąć prymat interesu jednostki nad interesem publicznym, bądź interesem innych podmiotów⁷¹⁴.

3. Postępowanie dowodowe w procedurach podatkowych

Problematyka dowodów i postępowania dowodowego w prawie podatkowym jawi się jako temat godny uwagi z kilku przynajmniej powodów. Sposób stosowania przepisów regulujących postępowanie dowodowe oprócz wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów materialnego prawa podatkowego – jest jedną z częstszych przyczyn sporów podatników z administracją podatkową⁷¹⁵.

Prawo dowodowe opiera się na szczególnych zasadach stosowania środków dowodowych. Ranga niektórych z nich jest tak wysoka, iż są zaliczane do naczelnych zasad postępowania. Są to przede wszystkim: zasada prawdy materialnej (obiektywnej), zasada legalności i jawności dowodzenia, oraz zasada swobodnej oceny dowodów. Pierwsze dwie zasady należy mieć na uwadze w trakcie całego postępowania dowodowego, tj. na każdym jego etapie, trzecia natomiast ma zastosowanie w końcowym etapie postępowania dowodowego, gdy dochodzi do wyciągania wniosków z całokształtu zebranego materiału⁷¹⁶.

Ustalenie prawdy materialnej w postępowaniu przed organami państwa nie może odbywać się w sposób dowolny. Jednym z zasadniczych elementów procesu stosowania

⁷¹⁴M. Wild, w: Konstytucja RP, Tom I, Komentarz art. 1-86, red. M. Safjan, L. Bosek, Wydawnictwo Beck, Warszawa 2016 r. s. 1175.

⁷¹⁵D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym, Wolters Kluwer Polska, 2015, s.

⁷¹⁶G. Adaszkiewicz, *Środki dowodowe w postępowaniu podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Dom Organizatora, Zeszyty Naukowe, Toruń 1997, s. 11.

normy prawa materialnego jest uznanie faktu za udowodniony na podstawie określonego materiału zgodnie z przyjętą teorią dowodową i opisanie tego faktu w języku prawnym⁷¹⁷.

Prawidłowo przeprowadzone postępowanie dowodowe pozwala na ocenę, czy w sprawie zostały właściwie zastosowane odpowiednie przepisy prawa materialnego. Właściwe pojmowanie regulacji odnoszących się do wyjaśnienia stanu faktycznego, a więc decydujących o możliwości zastosowania normy prawa materialnego, jest szczególnie istotne z uwagi na ingerencyjny charakter norm⁷¹⁸, które w postępowaniu mają zostać urzeczywistnione.

Każde postępowanie, w tym również kontrolne prowadzone zgodnie z przepisami prawa musi być właściwie udokumentowane, a każda czynność postępowania powinna być w odpowiedniej formie utrwalona. Czynności kontrolne mające znaczenia dla zakończenia kontroli powinny być również we właściwy sposób potwierdzone. Kontrola podatkowa i celno-skarbowa to postępowania o wysokim stopniu sformalizowania. Formalizm ten przejawia się między innymi w istnieniu określonych wymogów w zakresie dokumentowania czynności.

Do dyspozycji podatnika podczas procedur podatkowych pozostają dowody, o których mowa w Ordynacji podatkowej w dziale "Postępowanie podatkowe"⁷¹⁹. Podobnie rzecz przedstawia się w zakresie kontroli celno-skarbowej⁷²⁰.

Organy podatkowe obowiązane są odpowiednio stosować przepisy Ordynacji podatkowej, które nakazują podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, w tym przeprowadzić postępowanie dowodowe, tj. zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Gwarancji procesowych dla podatnika należy zatem upatrywać w zasadach ogólnych postępowania podatkowego oraz stanowiących ich konkretyzację przepisach Ordynacji podatkowej. W zakresie gromadzenia materiału dowodowego są one w szczególności związane z realizacją zasad: prawdy materialnej, zupełności postępowania i czynnego udziału

⁷¹⁷J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972, s. 52.

⁷¹⁸A. Gomułowicz, op. cit. s. 80-84.

⁷¹⁹Zgodnie z art. 292 o.p. w trakcie kontroli podatkowej podejmowanej przez naczelników urzędów skarbowych stosuje się także przepisy rozdziału 11 działu IV Ordynacji podatkowej, zgodnie z którymi organ podatkowy już w trakcie kontroli podatkowej ma prawo przeprowadzić dowody.

⁷²⁰Jak wynika z art. 94 ust. 1 ustawy o KAS w zakresie nieuregulowanym w ustawie o KAS do kontroli celno-skarbowej stosuje się również przepisy Ordynacji podatkowej o dowodach.

strony w postępowaniu. Dodatkowym wsparciem co do pojawiających się w trakcie postępowania wątpliwości co do sposobu stosowania przepisów dotyczących zasad podejmowania kontroli powinna stać się reguła prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, choć niekiedy można odnieść wrażenie, że potencjał wynikający z tej zasady nie jest dostatecznie wykorzystany w praktyce⁷²¹.

W toku kontroli celno-skarbowej w zakresie nieuregulowanym w KAS do kontroli stosuje się odpowiednio wskazane przepisy Ordynacji podatkowej tj. rozdziału 11 z wyjątkiem kilku przepisów takich jak uchylenie tajemnicy bankowej na żądanie organu podatkowego, tłumaczenie, zawiadomienie strony postępowania podatkowego o przeprowadzeniu dowodu, księgi, oględziny. Zarówno zatem w toku kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej obowiązują wszystkie zasady postępowania podatkowego, w tym w szczególności zasada prawdy obiektywnej i zasada zupełności postępowania dowodowego, nakładające na organ prowadzący postępowanie obowiązek dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, a także zasada swobodnej oceny dowodów umożliwiającą organowi dokonanie prawidłowej oceny okoliczności faktycznych sprawy na podstawie całokształtu zebranego materiału dowodowego⁷²².

Celem uzupełnienia pełnego katalogu zasad nie należy zapominać o zasadach występujących w obowiązującej Konstytucji RP. Te są zasadami podstawowymi, które już ze względu na swoją rangę są naczelnymi zasadami prawa obowiązujące w każdej procedurze postępowania, w tym szczególnie prawa podatkowego⁷²³. Zdecydowanie na czoło wysuwa się zasada demokratycznego państwa prawnego. Z zasady tej wynikają kolejne zasady jak np: zasada ochrony praw do procesu, zasada niedziałania prawa wstecz, czy też zakaz interpretacji rozszerzającej przedmiot opodatkowania na niekorzyść podatnika. Kolejną zasadą, którą obowiązani są uwzględniać zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe jest zasada równości wobec prawa mająca podstawowy wpływ w zakresie analizy statusu podatnika.

⁷²¹D. Strzelec, M. Łoboda, op. cit., s. 266.

⁷²²Wyrok WSA z 21 sierpnia 2008 r. I SA/Po 620/08, Legalis.

⁷²³C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnerowicz, op. cit. s. 491 - 450.

3.1. Pojęcie dowodu w procedurach podatkowych

Słowo "dowód" używane jest w różnych znaczeniach. Określa się nim środki dowodowe, czyli źródła informacji będące podstawą procesu dowodzenia, czynności podejmowane w celu wykazania prawdziwości jakiegoś twierdzenia, jak również rezultaty postępowania dowodowego⁷²⁴. Ordynacja podatkowa posługuje się pojęciem dowodu w znaczeniu środka dowodowego i przyjmuje zasadę otwartego systemu środków dowodowych⁷²⁵. Jest to istotne z punktu widzenia poszanowania zasad równości i sprawiedliwości proceduralnej, przeciwdziałających arbitralności postępowania. Ograniczenie tego przepisu w drodze pozanormatywnej praktyki organów administracji, która ułatwia sobie pracę powinno być oceniane jako zjawisko wysoce naganne i rażąco naruszające prawo⁷²⁶.

Zwrotem "dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności". Ordynacja podatkowa potwierdza otwartość katalogu środków dowodowych możliwych do przeprowadzenia w indywidualnej kontroli podatkowej. Artykuł ten systematyzuje pewne środki dowodowe i stara się je uporządkować, rozwijając w ten sposób definicję dowodu⁷²⁷.

W Ordynacji podatkowej przyjęto zasadę równej mocy środków dowodowych. Przepisy Ordynacji podatkowej nie dzielą dowodów na lepsze czy gorsze. Każdy dowód ma potencjalnie taką samą moc dowodową. Jednak ustalenie wagi dowodu dla danej sprawy to wypadkowa oceny treści dowodu dokonanej przez organ podatkowy. Dokonanie tej oceny następuje przez pryzmat wiedzy organu, doświadczenia życiowego czy zasad logiki. Organ porównuje wnioski płynące z treści ocenianego dowodu z ustaleniami, które zostały poczynione na podstawie pozostałych przeprowadzonych, a także uznanych za wiarygodne dowodów⁷²⁸.

Dowodami mogą być w szczególności: księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe czy zeznania świadków i opinie biegłych, a także inne dokumenty, które zostały zgromadzone w

⁷²⁴Z. Kmiecik, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne a prawo europejskie*, Wolter Kluwers, Warszawa 2009 r., s. 167.

⁷²⁵Zob. obszerniej w: B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa - postępowanie podatkowe*. Komentarz praktyczny, ODDK Gdańsk 1999, s. 254.

⁷²⁶Wyrok NSA z 3 sierpnia 2000 r. V SA 2182/99, PP 2001, Nr 3, poz. s. 63.

⁷²⁷Zalewski, A. Melezini, op.cit., s. 268.

⁷²⁸Wyrok NSA z 13 września 2011 r. II FSK 514/10, Legalis.

toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, jak również materiały zgromadzone w toku postępowania karnego czy postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe⁷²⁹. Katalog ten nie jest katalogiem zamkniętym, dlatego dopuszczalne są w postępowaniu podatkowym także inne dowody, nie wymienione w tym przepisie, takie które mogą się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, jednak nie są sprzeczne z prawem.

Warto zwrócić uwagę, że kontrolowany nie ma obowiązku zastępowania organów podatkowych w zbieraniu dowodów celem ustalenia stanu faktycznego. Ta zadanie organów kontroli, które zobowiązane są ustalić wszelkie inne okoliczności faktyczne istotne z punktu widzenia przedmiotu kontroli. Jednak organ podatkowy ma prawo żądać od podatnika złożenia wyjaśnień co do okoliczności faktycznych, które są kluczowe dla rozstrzygnięcia sprawy. Działalność organu kontroli nie może się jednak ograniczać tylko do wzywania podatnika do składania wyjaśnień i udowadniania kontrolowanemu swoich racji. Przepisy Ordynacji podatkowej wyraźnie rozstrzygają na kim w trakcie kontroli podatkowej spoczywa obowiązek wyjaśnienia okoliczności faktycznych, w tym w zakresie niezbędnym z punktu widzenia przedmiotu prowadzonej kontroli⁷³⁰.

Zgodnie z art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, przy czym w świetle art. 187 § 1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Zebrany przez organ podatkowy materiał nie może być oceniany wybiórczo. Z powołanych przepisów prawnych należałoby wyprowadzić zasadę, że na przykład w przypadku prowadzenia przez organ podatkowy postępowania w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych to organy podatkowe obarczone są zbieraniem dowodów, z zastrzeżeniem zasady współpracy podatnika.

Warto w tym miejscu wskazać na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., w sprawie podatku od dochodów nieujawnionych⁷³¹, w którym to Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

⁷²⁹ Art. 181 o.p.

⁷³⁰ A. Mariański, D. Strzelec, op.cit., s. 103.

⁷³¹ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r. SK 18/09

<https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20130000985/T/D20130985TK.pdf> (dostęp: 12.01.2023 r.).

dotyczący podatku od dochodów nieujawnionych jest niezgodny z konstytucją, jednakże odroczył utratę jego mocy obowiązującej o osiemnaście miesięcy.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, organ podatkowy ma mianowicie obowiązek ustalić wysokość poczynionych przez podatnika wydatków i wartość zgromadzonego przez niego mienia oraz wykazać, że przewyższają one zeznany przez podatnika przychód, natomiast podatnik musi wykazać, iż owa nadwyżka znajduje pokrycie w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Dominuje przy tym zapatrywanie, że okoliczność tę podatnik powinien udowodnić, a nie jedynie uprawdopodobnić, z zastrzeżeniem, iż niekiedy dopuszcza się samo uprawdopodobnienie, co ma miejsce najczęściej wówczas, gdy nie istnieje obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej.

Trybunał Konstytucyjny zauważył jednak, że skoro w świetle regulacji Ordynacji podatkowej organy podatkowe są obowiązane zebrać materiał dowodowy umożliwiający rozpatrzenie sprawy, to w konsekwencji muszą – inaczej niż utrzymuje się w praktyce – gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Nie ulega zarazem wątpliwości, iż podatnik – jako podmiot najlepiej orientujący się co do źródeł finansowania czynionych wydatków i gromadzonego mienia – ma w tym zakresie najpełniejszą wiedzę, której zdobycie przez organy podatkowe, bez współpracy podatnika, może okazać się niemożliwe. Uwzględniając treść u.p.d.o.f. i o.p., trudno jednak stwierdzić, jakie przepisy prawne dają podstawę do przerzucenia na podatnika ciężaru dowodowego, a to znaczy, że mamy tu do czynienia z konstrukcją pozaustawową.

W praktyce wskazuje się trzy uzasadnienia przyjęcia omawianej reguły rozkładu dowodu w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych:

- 1) ogólną regułą postępowania dowodowego, przewidującą, że obowiązek udowodnienia faktu ciąży na osobie, która z tego faktu wywodzi skutki prawne,
- 2) przesunięcie ciężaru dowodu na podatnika, oparte na treści czy charakterze instytucji uregulowanej w art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f.,
- 3) domniemanie prawne dotyczące istnienia dochodu nieujawnionego w razie wystąpienia nadwyżki poczynionych wydatków i zgromadzonego mienia nad wykazanymi przychodami, wynikające z powołanego przepisu. Żadne z tych rozwiązań nie stanowi zadowalającego

rozwiązania występującego tu problemu, co zresztą wynika ze stanowisk zajętych przez uczestników postępowania, w szczególności Marszałka Sejmu, który powinności podatnika sprowadza do obowiązku współdziałania z organem podatkowym w toku postępowania dowodowego.

W tym kontekście Trybunał Konstytucyjny zauważył, że wyrażona w art. 6 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny zasada, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne, nie jest zasadą ogólnosystemową. Gdyby ustawodawca chciał, by znajdowała ona zastosowanie we wszelkich postępowaniach podatkowych albo w postępowaniu w przedmiocie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych, powinien znowelizować przepisy Ordynacji podatkowej. Należy przy tym zauważyć, że w postępowaniu administracyjnym, które w istotnym stopniu jest zbliżone do postępowania podatkowego, odpowiednikami art. 122 i art. 187 § 1 o.p. są art. 7 i art. 77 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r. poz. 267; dalej: k.p.a.). Pierwszy z nich stanowi, że w toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli, a drugi przewiduje, iż organ administracji publicznej jest obowiązany w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Ukształtowana w praktyce, niekorzystna dla podatników reguła rozkładu ciężaru dowodu może znacznie utrudniać im obronę w trakcie postępowania podatkowego.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa⁷³². Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Aby treść tego przepisu była oczywista powinna przejawiać się w uszczegółowieniu nakładanych obowiązków i przyznawanych praw co pozwalałoby na ich wyegzekwowanie. TK podkreślał też, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności obywatela. W przepisach podatkowych ustawodawca nie powinien poprzez niejasne

⁷³²Por. wyroki TK z: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71)

nakreślanie treści przepisów pozostawiać organom podatkowym zbyt dużej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego oraz przedmiotowego, natomiast podatnikom nie powinien stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków. Jednak, aby ocenić zgodność sformułowania przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia.

Każdy przepis, który ogranicza konstytucyjne wolności lub prawa powinien być sformułowany w taki sposób, aby pozwalał jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Przepis taki powinien być również na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie – przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw⁷³³.

Pojęcie ciężaru dowodu jest istotnym zagadnieniem pojawiającym się podczas stosowania przepisów prawa podatkowego. Ponieważ określenie to nie pojawia się ani w ustawie – Ordynacja podatkowa, ani też w regulacji prawnej zaliczanej do szczególnego prawa podatkowego, powstaje pytanie o rozumienie terminu „ciężar dowodu”, a także o zasadność posługiwania się nim w procesie kształtowania lub określania treści zobowiązania podatkowego. Ustalenie tych okoliczności jest istotne, ponieważ ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym często jest utożsamiany z powinnością spełniania różnego rodzaju instrumentalnych obowiązków podatkowych. Łączy się go również z obowiązkiem legitymowania się określonymi w ustawie dokumentami uzasadniającymi skorzystanie ze zwolnienia lub z ulgi podatkowej. Inną tendencją jest oczekiwanie na to, że fakt realizacji elementów podatkowego stanu faktycznego wpływających na redukcję obciążenia podatkowego powinien być udowadniany przez podmiot obowiązany z tytułu podatku jako „beneficjenta” takiego rozwiązania prawnego⁷³⁴.

Przekonanie o powinności przyjmowania przez podatnika aktywnej postawy w toczącym się postępowaniu podatkowym i udowadniania swoich racji uzasadniane jest w różny sposób. W przeszłości zdarzały się rozstrzygnięcia sądowe, w których podstawy prawnej dla aktywnej postawy strony (w szczególności podatnika) w postępowaniu

⁷³³Por. wyroki TK z: 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06; 3 grudnia 2013 r., sygn. P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133).

⁷³⁴A. Nita, *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce* (w:) red. Dzwonkowski Henryk, Kulicki Jacek, Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 2016. s. 73-287

podatkowym upatrywano w powoływanym wcześniej art. 6 k.c. i kreowanej w tym przepisie zasadzie, że ciężar udowodnienia spoczywa na osobie, która z określonego faktu wywodzi skutki prawne. Działo się tak, ponieważ przyjmowano, że wspomniana reguła jest generalną zasadą postępowania dowodowego⁷³⁵.

Jak słusznie zauważa A. Nita, że operowanie na gruncie prawa podatkowego określeniem „ciężar dowodu” nie może być oderwane od procesowej zasady prawdy obiektywnej wynikającej z przepisów Ordynacji podatkowej. Sam termin „ciężar dowodu” używany w kontekście uprawnień i obowiązków podatkowych jest zaś określeniem z zakresu języka prawniczego a nie prawnego. Tak postrzegany ciężar dowodu generalnie spoczywa na organach podatkowych zobowiązanych do ustalenia prawdy materialnej. Wsparcie podmiotu obowiązującego z tytułu podatku dla realizacji tej powinności wyraża się obowiązkiem wykonywania prawnie określonych, instrumentalnych obowiązków podatkowych. Jego przejawem jest ponadto powinność współdziałania strony z organem podatkowym w zakresie wynikającym z konkretnych przepisów prawa podatkowego⁷³⁶.

3.2. Oświadczenia, zeznania, wyjaśnienia jako instytucje procedur podatkowych

Instytucjami charakterystycznymi dla procedury podatkowej, a zatem dla czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego o doniosłym znaczeniu praktycznym na etapie dowodzenia są oświadczenia, zeznania i wyjaśnienia.

Dowód w postaci oświadczenia może zostać przeprowadzony, gdy prawnie nie jest wymagane zaświadczenie potwierdzające w sposób urzędowy określone fakty lub stan prawny. Zamiast niego organ podatkowy może odebrać od strony oświadczenie w tym przedmiocie⁷³⁷.

Jednym z dowodów charakterystycznych kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej jest oświadczenie o stanie majątkowym na określony dzień. Organ podatkowy jest uprawniony do żądania złożenia takiego oświadczenia, jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że strona nie ujawniła wszystkich swoich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

⁷³⁵Zob. wyrok NSA z 13 stycznia 2000 r., sygn. I SA/Ka 960/98, LEX nr 39986. Zob. także K.J. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Jurysdykcja Podatkowa 2007, nr 4, s. 30.

⁷³⁶A. Nita, op. cit. s. 284.

⁷³⁷H. Sęk, P. Pietrasz, *Zeznanie, wyjaśnienie, oświadczenie jako dowód w postępowaniu podatkowym - wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, w: Ordynacja podatkowa Dowody w postępowaniu podatkowym, red. R. Dowgier, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2013, s. 23.

Organ podatkowy ma prawo również zwrócić się do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Takie oświadczenie składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy, zwracając się o złożenie oświadczenia, uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

Do końca 2015 r. uprawnienie to przysługiwało organom wyłącznie w toku kontroli podatkowej. Wynikało to jednoznacznie zarówno z Ordynacji podatkowej⁷³⁸, który wprost mówił o kontrolującym i kontrolowanym, jak również z umiejscowienia tego przepisu w dziale VI o.p. zatytułowanym "Kontrola podatkowa". Przed tym terminem wystąpienie do podatnika o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym było możliwe jedynie w toku kontroli podatkowej, natomiast po przeniesieniu ww. regulacji z działu VI "Kontrola podatkowa" do działu IV "Postępowanie podatkowe" znajduje on zastosowanie zarówno w toku postępowania podatkowego, jak i odpowiednio w toku kontroli podatkowej. Wcześniej sądy administracyjne niejednokrotnie wskazywały na bezprawne działania organów administracji podatkowej, domagających się złożenia oświadczenia w toku postępowania podatkowego⁷³⁹.

Na skutek tych zmian organy podatkowe mogą żądać oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień również w trakcie postępowania podatkowego, natomiast skorzystanie z tego środka dowodowego w toku kontroli podatkowej nastąpi na podstawie odesłania, o którym mowa w Ordynacji podatkowej. Jak wynika z uzasadnienia projektu do ustawy procedury podatkowe nie powinny być tworzone w taki sposób, aby postępowanie podatkowe było uboższe dowodowo niż kontrola podatkowa. Nie ma to racjonalnego uzasadnienia⁷⁴⁰. Sytuacja taka zmusza organy podatkowe do wszczynania kontroli podatkowej w celu wykorzystania tego instrumentu prawnego. Nie powinno być różnic w możliwości korzystania z tego instrumentu w postępowaniu podatkowym i kontroli podatkowej, ponieważ różnice takie nie wynikają ze specyfiki tego oświadczenia. Zasadne jest wprowadzenie rozwiązania umożliwiającego złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień także w postępowaniu podatkowym, które nie musi być poprzedzone kontrolą. Wskazane w przepisie przesłanki uprawniające do wystąpienia o złożenie oświadczenia tj. nieujawnienie "obrotów i przychodów mających znaczenie dla

⁷³⁸ Art. 285 a § 3 o. p.

⁷³⁹ Wyrok NSA z 12 listopada 2008 r., sygn. II FSK 1088/07, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 10.11.2021 r.).

⁷⁴⁰ Projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych, Sejm RP VII Kadencja Prezesa Rady Ministrów, Druk nr 3462, Warszawa 2 czerwca 2015 r. www.orka.sejm.gov.pl, s. 91.

określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego" mogą wystąpić także w trakcie postępowania podatkowego.

Oświadczenia majątkowe są instrumentem prawnym, dzięki którym organy podatkowe uzyskują od podatnika wielu ważnych informacji, które następnie są wykorzystane w postępowaniu podatkowym. Ze względu na uznaniowy charakter tego uprawnienia organu oraz ogólnikowo sformułowaną przesłankę uzasadniającą żądanie złożenia takiego oświadczenia, instrument ten był bardzo często wykorzystywany w praktyce prowadzenia postępowań w sprawie dochodów nieujawnionych. Bardzo często stawał się sjeđną z pierwszych czynności dowodowych podejmowanych przez organy podatkowe, mimo że nie zawsze znajdował merytoryczne uzasadnienie w okolicznościach danej sprawy⁷⁴¹.

Takie oświadczenie stanowi w praktyce działania organów podatkowych dowód umożliwiający zebranie informacji zarówno na temat wartości mienia zgromadzonego przez podatnika w roku podatkowym, jak i ewentualnego pokrycia dla tego mienia w oszczędnościach pochodzących z lat poprzednich. Organ podatkowy może prześledzić przyrost majątku podatnika w tym okresie oraz przesunięcia majątkowe, które wówczas nastąpiły. Oświadczenie składane jest na początek i koniec roku objętego zakresem postępowania lub kontroli podatkowej, co do którego organ dostrzegł nadwyżkę wydatków nad przychodami podatnika. Dzięki oświadczeniu majątkowemu możliwe jest uzyskanie swoistego bilansu otwarcia i zamknięcia sytuacji majątkowej podatnika w danym roku podatkowym, co z kolei pozwala w dalszej kolejności na dokonanie porównania wydatków podatnika i jego oszczędności z jego znanymi dochodami⁷⁴².

Z przepisów prawa nie wynika, jakich informacji może domagać się organ od podatnika składającego oświadczenie o stanie majątkowym. Z tego powodu organy podatkowe przesyłają do podatników wzór oświadczenia o stanie majątkowym, stanowiący załącznik do wytycznych Ministra Finansów. Wzór ten nie ma charakteru zinstytucjonalizowanego i jest nieformalny⁷⁴³, korzystanie z niego nie jest zatem obligatoryjne. Uwzględnia on rubryki dotyczące nieruchomości, praw majątkowych, przedsiębiorstw podatnika, w tym udziałów w spółkach kapitałowych, wierzytelności, ruchomości, papierów wartościowych, w tym polis ubezpieczeniowych oraz dzieł sztuki czy

⁷⁴¹H. Dzwonkowski, J. Gorąca op. cit..s. 907.

⁷⁴²P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Wolters Kluwer Kraków 2007, s. 174.

⁷⁴³*Ibidem*, s. 176.

antyków. Podatnicy wypełniając takie oświadczenia bardzo często nie mają świadomości rangi dokonywanej czynności.

Stosowanie urzędowych formularzy oświadczeń majątkowych bez podstawy prawnej nie znajduje wyrażonej podstawy prawnej w przepisach Ordynacji podatkowej. Formularze takich oświadczeń, którymi posługują się w praktyce organy podatkowe stanowią załącznik do wytycznych Ministra Finansów dotyczących prowadzenia postępowań w sprawach dochodów nieujawnionych, zostały zatem wprowadzone na podstawie aktu wewnętrznego. Tego rodzaju akty nie mogą być podstawą jakichkolwiek obowiązków nakładanych na obywateli, co znajduje potwierdzenie w konstytucyjnie ustalonym systemie źródeł prawa⁷⁴⁴.

Organy podatkowe często nadużywają swoich uprawnień wzywając podatnika do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym. W praktyce korzystanie z tego dowodu rodzi kilka problematycznych kwestii⁷⁴⁵. Dotyczą one zasadności skorzystania z tego środka dowodowego, obowiązku strony uczynienia zadość wezwaniu oraz możliwych konsekwencji związanych z niedopełnieniem obowiązku, a także zakresu informacji, do ujawnienia których organ na tej podstawie może wezwać podatnika. Zdaniem D. Strzelca, z punktu widzenia dostępności tego środka dowodowego wypadałoby ustalić czy skorzystanie z tej instytucji należy pozostawić uznaniu organu, czy nie powinny zostać spełnione szczególne warunki. Należy rozstrzygnąć również kwestię, która z punktu widzenia podatnika ma w praktyce największe znaczenie - czy ma on zawsze obowiązek wypełnienia oświadczenia, ewentualnie jakie konsekwencje mogą spotkać podatnika w związku z hipotetycznymi błędami, bądź odmową wypełnienia. Wątpliwości budzi także kwestia wykorzystania jako dowód w postępowaniu złożenia oświadczeń przez podatnika w sytuacji, gdy organ odbierając takie oświadczenie naruszył przepisy⁷⁴⁶.

Wątpliwości budzi również, jak należy rozumieć, stan majątkowy, który ma być przedmiotem oświadczenia złożonego przez podatnika. Brak precyzji w tym względzie dostrzegany jest w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że ustawodawca nie określił, jaki ma być przedmiot oświadczenia, jaki stopień jego szczegółowości oraz czy wartość majątku

⁷⁴⁴ Art. 87 Konstytucji RP.

⁷⁴⁵ D. Strzelec, *Wątpliwości związane z oświadczeniem o stanie majątkowym w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych*, M. Pod., 2010, nr 4, s. 23-29.

⁷⁴⁶ D. Strzelec, op. cit., s. 93.

ma być określana kwotowo, czy wyłącznie poprzez wskazanie jego składników, jakie składniki majątku powinny zostać wymienione i według jakich kryteriów⁷⁴⁷.

Żądanie szerokiego zakresu informacji, do ujawnienia których organy wzywają podatników, należy poddać krytyce. Organy podatkowe, pomijając obowiązujące przepisy prawa obarczają podatników dodatkowymi obowiązkami w trakcie postępowania, a wszelkie skutki swoich błędów związanych z wypełnieniem oświadczeń ponosi podatnik⁷⁴⁸.

Pewne wątpliwości budzi podawanie podstawy prawnej wezwania do wypełnienia oświadczenia. Należy zgodzić się z poglądem, że unormowania te nie tylko nie uprawniają do żądania od podatników składania oświadczeń o wydatkach i źródłach dochodów, ale w ogóle nie uprawniają do żądania wyjaśnień dotyczących poniesionych w danym roku wydatków oraz uzyskanych dochodów⁷⁴⁹.

Za przykład niewłaściwie zastosowanych przepisów może posłużyć sytuacja, w której organ podatkowy wzywa do wypełnienia oświadczeń w następstwie otrzymania informacji sygnałnej o poniesieniu wydatku, bez podjęcia uprzednich czynności wyjaśniających na podstawie informacji dostępnych organowi⁷⁵⁰.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 stycznia 2011 r. wskazał, że szczególny charakter tego środka dowodowego i brak odesłania do unormowań z art. 199 i 196 § 2 o.p. przesądza o tym, że stronie nie służy prawo do odmowy złożenia oświadczenia, a stronie nie jest potrzebna jej zgoda na jego złożenie. Co więcej, zdaniem sądu, strona ma obowiązek złożenia takiego oświadczenia, nawet gdyby związane było z samooskarżeniem i narażało stronę na odpowiedzialność karną⁷⁵¹. Nie sposób się zgodzić z takim poglądem Sądu, ponieważ przy wchodzeniu na grunt odpowiedzialności karnej lub karno-skarbowej należy mieć na względzie zasadę domniemania niewinności i związany z nią zakaz przerzucania ciężaru dowodu na stronę postępowania. Uprzedzenie o odpowiedzialności karnej ma na celu wypełnienie hipotezy normy zawartej Kodeksu karnego stanowiącym o

⁷⁴⁷Wyrok NSA z 12 listopada 2008 r., II FSK 1088/07, ONSA WSA 2009, nr 6, poz. 119.

⁷⁴⁸D. Strzelec, op. cit. s. 94.

⁷⁴⁹P. Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, Mon. Pod. 2015, nr 5, s.19.

⁷⁵⁰Zob. szerzej w: D. Strzelec, *Gromadzenie informacji mogących posłużyć jako materiał dowodowy*, Pr. i Pod. 2010 r, nr 3, s. 1-6.

⁷⁵¹Wyrok NSA z 14 stycznia 2011 r., II FSK 1578/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl (dostęp: 2.02.2021 r.).

odpowiedzialności karnej⁷⁵². Jeżeli w trakcie kontroli podatkowej kontrolujący może żądać od kontrolowanego złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, to oznacza, że kontrolowanemu przysługują wówczas wszystkie środki ochrony przewidziane w przepisach prawa karnego. Jedną z fundamentalnych zasad i standardów w postępowaniu karnym jest zakaz samooskarżania się. Nie jest on co prawda wyrażony w Konstytucji RP, ale wynika on z Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych⁷⁵³. Konstytucja RP gwarantuje każdemu prawo do obrony oraz prawo do sądu. Każdy przeciwko komu prowadzone jest postępowanie karne, ma prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania⁷⁵⁴. Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny sąd. Prawo do obrony oraz do sprawiedliwej procedury sądowej oznacza, że nikt nie może być przymuszany do zeznawania przeciwko sobie, ani do przyznania się do winy⁷⁵⁵.

W kolejnym wyroku NSA sformułował uzasadnioną wątpliwość co do konstytucyjności przepisu art. 285 a § 3 o.p. o takim samym brzmieniu jak nowy art. 180 § 3 o.p. oraz wskazał na próbę obejścia gwarancji procesowych strony, zawartych w art. 199 o.p.⁷⁵⁶. Występujące w tym przepisie wady są – zdaniem NSA – tak istotne, że mogą prowadzić do wniosku o braku zgodności z Konstytucją RP. Sąd wskazał, że art. 285 a § 3 o.p. jest nieprecyzyjny i nie daje gwarancji osobie, która rzetelnie będzie się starała wywiązać z tego obowiązku, iż nie narazi się na naruszenie tego przepisu, a tym samym na przewidziane w nim sankcje karne. W wyroku ustawodawca nie definiuje ani formy, ani treści takiego "oświadczenia", a w szczególności nie wskazuje, jaki ma być przedmiot oświadczenia, jaki stopień jego szczegółowości czy wartość majątku ma być określana kwotowo, czy wyłącznie przez wskazanie jego składników, jakie składniki majątku powinny zostać wymienione i według jakich kryteriów. Braku precyzji nie należy zastępować posługiwaniem się wzorami oświadczeń majątkowych wprowadzonych w innym celu niż postępowanie podatkowe.

Wątpliwości sądu należy zdecydowanie podzielić i zakwestionować możliwość nakładania kar porządkowych za odmowy składania oświadczeń. Ponadto punktem wyjścia

⁷⁵²Art. 233§2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. 2017.2204 ze zm.), zgodnie z którym kto składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”.

⁷⁵³Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167.

⁷⁵⁴Art. 42 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP.

⁷⁵⁵Wyrok TK z 27 czerwca 2008 r. K 52/07, OTK-A 2008, nr 5, poz. 88.

⁷⁵⁶Wyrok NSA z 12 listopada 2008 r., II FSK 1088/07, CBOSA.

należy uczynić tezę, że informacje o sytuacji majątkowej każdego obywatela należą do prywatnej sfery życia⁷⁵⁷. Prawo do prywatności nie ma jednak charakteru absolutnego.

W konsekwencji, istnieje możliwość ograniczania sfery prywatności, przy jednoczesnym uwzględnieniu założenia, że choć informacje dotyczące majątku i sfera ekonomiczna jednostki są niewątpliwie objęte autonomią informacyjną, to w sferze tej odnotować można łagodniejsze kryteria ograniczania, niż w wypadku sfery czysto osobistej⁷⁵⁸. Możliwość ingerowania w prywatność jednostek musi jednak uwzględniać wytyczne wynikające z art. 51 ust. 2 Konstytucji RP. Należy mieć na uwadze fakt, że władze publiczne są legitymowane do pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania jedynie tych informacji o obywatelach, które są niezbędne w demokratycznym państwie prawnym. Oznacza to, że organ podatkowy musi pamiętać o zakazie wkraczania w autonomię informacyjną jednostki w sposób zbędny z punktu widzenia standardów demokratycznego państwa. Zatem ani względy celowości, ani chęci stworzenia udogodnienia dla władzy publicznej nie uzasadnia ingerencji w autonomię informacyjną⁷⁵⁹. Żądanie informacji o stanie majątku, a więc wkraczanie w prywatność jednostki powinna być proporcjonalna, co oznacza, iż zakazane jest pozyskiwanie i gromadzenie danych, które nie są niezbędne z punktu widzenia realizacji legitymowanego celu.

W zakresie zasady praworządności żadne przepisy nie stanowią podstawy do żądania od podatnika wypełniania oświadczeń w tak obszernym zakresie, jak jest to realizowane w praktyce. Przedstawiona wyżej praktyka organów podatkowych jest w sprzeczności z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą pewności prawa.

Z wyjątkiem oświadczeń o stanie majątkowym, Ordynacja podatkowa przewiduje następny środek dowodowy pochodzący od strony, jakim jest możliwość złożenia przez nią oświadczeń, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania celem udowodnienia pewnych faktów lub stanu prawnego⁷⁶⁰. W takiej sytuacji organ podatkowy jest zobligowany odebrać oświadczenie, jeśli strona złoży stosowny wniosek, a z żadnego przepisu nie wynika wymóg urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia. Inaczej niż zostało to uregulowane w kodeksie postępowania administracyjnego organ podatkowy nie ma obowiązku wskazania przepisu

⁷⁵⁷Wyrok TK z 24 czerwca 1997 r., sygn. K 21/96; www.otk.trybunal.gov.pl.

⁷⁵⁸Wyrok TK z 20 listopada 2002 r. sygn. K 41/02; www.otk.trybunal.gov.pl.

⁷⁵⁹Wyrok TK z 20 marca 2006 r. sygn. K 17/05; www.otk.trybunal.gov.pl.

⁷⁶⁰D. Strzelec, op. cit. s. 96.

prawa, z którego wynika taki wymóg. Zatem istotna bariera chroniąca stronę, która stanowi ważny dorobek k.p.a., została pominięta w postępowaniu podatkowym⁷⁶¹. Koniecznym warunkiem, na podstawie którego ocenia się moc takiego oświadczenia jest uprzedzenie stron o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy poucza również o prawie do odmowy zeznań oraz odpowiedzi na pytania. Oświadczenie takie może dotyczyć zarówno faktów, jak i również stanu prawnego albo korzystania z domniemania prawdziwości, wtedy, gdy nie jest sprzeczne z innymi dowodami lub okolicznościami i faktami znanymi z urzędu organowi podatkowemu⁷⁶².

NSA stwierdził, że znajdujące się w aktach sprawy oświadczenie ma taką samą moc jak dowód z przesłuchania świadka i dlatego nie jest konieczne potwierdzanie innym dowodem stwierdzonej w nim okoliczności⁷⁶³. Odbieranie tego typu oświadczenia ma sens jedynie wtedy, gdy organ podatkowy nie zamierza negować wynikających z oświadczenia faktów lub też zgromadzone w toku postępowania dowody nie są sprzeczne z oświadczeniem⁷⁶⁴. W przeciwnym razie złożenie oświadczenia w wyżej wymiennym trybie w sytuacji posiadania przez organ przeciwnych dowodów, skutkowałoby automatycznym obowiązkiem zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa fałszywych zeznań i przeniesieniem postępowania na płaszczyznę procedury karnej⁷⁶⁵.

3.3. Dowód z dokumentów

Dowód z dokumentów jest jednym z najważniejszych środków dowodowych, który w kontroli podatkowej przedsiębiorców przyczynia się do ustalenia w sposób obiektywny stanu faktycznego przez organy skarbowe⁷⁶⁶.

Dokumenty zaliczane są do grupy środków dowodowych osobowych, rzeczowych bądź mieszanych tj. osobowo-rzeczowych. Przyjmując szerokie rozumienie pojęcia dokumentu, pod którym rozumie się "każdy przedmiot, który w ten czy inny sposób wskazuje na istnienie pewnych zdarzeń"⁷⁶⁷ bez dalszego różnicowania, to zaliczyć je można do środków dowodowych rzeczowych. Natomiast jeżeli przyjmie się wąskie pojęcie dokumentu jako aktu pisemnego i wyróżnia się dwie sytuacje, tj. gdy dokument jest przedmiotem

⁷⁶¹H. Dzwonkowski, J. Gorąca op. cit., s. 916.

⁷⁶²Wyrok NSA w Łodzi z 17 września 1999 r., sygn. akt I SA/Łd 1300/97, LEX nr 40466

⁷⁶³Wyrok NSA z 25 stycznia 2006 r., sygn. akt. II FSK 165/05, LEX nr 261967

⁷⁶⁴Wyrok WSA w Krakowie z 8 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 1475/07, LEX nr 482039.

⁷⁶⁵D. Strzelec, op. cit. s. 99.

⁷⁶⁶Zalewski, A. Melezini, op. cit., s. 268.

⁷⁶⁷Podają za: W. Kałuski, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1929, s. 88.

ogłędzin, a także gdy źródłem informacji jest treść oświadczenia zawarta w dokumencie, to w takiej sytuacji należy uznać możliwość zakwalifikowania tego dokumentu do obu rodzajów źródeł informacji⁷⁶⁸.

Pod pojęciem dokumentu rozumieć należy „akt pisemny, stanowiący wyrażenie określonych myśli lub wiadomości”⁷⁶⁹. Dokumentem urzędowym jest dokument spełniający łącznie pewne warunki. Pierwszy warunek dotyczy sporządzenia go w formie określonej przepisami prawa. Drugi potwierdza, że sporządzili go organy władzy publicznej lub inne legitymowane podmioty⁷⁷⁰.

Pomimo braku definicji dokumentu w Ordynacji podatkowej kontrolujący będą się spotykać z dokumentami urzędowymi oraz z dokumentami prywatnymi, które nie korzystają ze szczególnej mocy dowodowej, jaka przyznana jest tym pierwszym dokumentom, a które stanowią jedynie dowód tego, co osoba oświadczyła w danym dokumencie, podpisując go⁷⁷¹. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Dokument urzędowy musi być sporządzony w formie określonej przepisami prawa oraz podpisany przez osobę upoważnioną do jego wydania. Dokument spełniający warunki formalne tego przepisu ma większą moc dowodową poprzez przyjęcie dwóch domniemań, autentyczności (dany dokument pochodzi od organu/jednostki, która go wystawiła), oraz wiarygodności dokumentu z rzeczywistością. Nie ma potrzeby udowadniania faktów, które wynikają z dokumentu urzędowego. Jednak organowi skarbowemu nie wolno pominąć okoliczności wynikających z dokumentu urzędowego, jeżeli mają one istotne znaczenie w sprawie⁷⁷².

Jednym z kluczowych dowodów służących weryfikacji prawidłowości rozliczeń przedsiębiorcy jest dowód z dokumentów bankowych i instytucji finansowych, który objęty jest tajemnicą bankową.

Informacje pochodzące z banków i innych instytucji finansowych są dowodem szczególnego rodzaju, ponieważ ich uzyskanie jest możliwe wyłącznie wtedy, gdy spełnione zostaną wszystkie zastrzeżenia. Stosownie do jego treści „jeżeli z dowodów zgromadzonych

⁷⁶⁸G. Adaszkiewicz, op. cit. s. 15.

⁷⁶⁹B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1953, s. 112.

⁷⁷⁰Wyrok NSA z 15 stycznia 2014 r. I GSK 1317/12, LEX nr 1452047

⁷⁷¹Zob. B. Brzeziński (i in.), op. cit., s. 288.

⁷⁷²Wyrok WSA w Łodzi z 5 listopada 2008 r., I SA/Łd 945/08, LEX nr 468220.

w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów albo ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie właściwego organu podatkowego do sporządzenia i przekazania informacji” dotyczących strony postępowania w zakresie:

- 1) posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;
- 2) posiadanych rachunków pieniężnych albo rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;
- 3) zawartych umów kredytowych albo umów pożyczek pieniężnych, a również umów depozytowych;
- 4) nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa albo obligacji Skarbu Państwa, a również obrotu tymi papierami wartościowymi.

Jak stwierdził WSA chodzi tutaj o nadzwyczajny środek dowodowy polegający na możliwości żądania przez naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celnego uchylenia tajemnicy bankowej. Jak podkreśla Sąd jest to dopuszczalne, ale obwarowane ściśle określonymi przesłankami. Z takim żądaniem może wystąpić wyłącznie naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla toczącego się postępowania. Chodzi w takiej sytuacji o postępowanie podatkowe toczące się wyłącznie przed naczelnikiem urzędu skarbowego jako organem pierwszej instancji. Sąd zwrócił uwagę na ewentualny konflikt pomiędzy zasadą szczególnego zaufania łączącą bank i jego klientów, a wartością polegającą na ochronie realizacji obowiązku podatkowego.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem, że podstawowe zastrzeżenie warunkujące możliwość uzyskania informacji z banków i innych instytucji finansowych to konieczność przeprowadzenia postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe musi być nie tylko wszczęte, lecz także w znacznej części przeprowadzone. Ze zgromadzonych w nim dowodów musi jasno wynikać potrzeba ich uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi od instytucji finansowych. Może zająć konieczność porównania, jeżeli zgromadzone dowody budzą wątpliwości co do ich wiarygodności. Z żądaniem udzielenia informacji naczelnik

urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celnego może wystąpić także wówczas, gdy prowadzone postępowanie podatkowe nie doprowadziło do zebrania dowodów⁷⁷³.

Jak zauważył WSA w Warszawie informacja o środkach wpływających na konto i z niego wypływających, wraz z informacją o terminie dokonywanych operacji (w tym terminie wydania polecenia przelewu) mieści się w pojęciu informacji o "obrotach", co oznacza, że art. 182 § 1 pkt. 1 o.p. daje uprawnienie organowi podatkowemu do weryfikacji twierdzenia strony o złożeniu polecenia przelewu⁷⁷⁴.

Zgodnie z procedurą pozyskiwania tego typu dokumentów w trakcie kontroli podatkowej przedsiębiorców, bank ma obowiązek udzielania informacji stanowiących tajemnicę bankową wyłącznie na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo naczelnika urzędu celno-skarbowego w trybie i na zasadach określonych w ustawie o KAS w związku z toczącą się sprawą karną lub karną skarbową przeciwko osobie fizycznej będącej stroną umowy zawartej z bankiem, oraz sprawą karną i karno-skarbową o przestępstwo popełnione w zakresie działalności osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, która jest posiadaczem rachunku⁷⁷⁵.

Ochrona tajemnicy bankowej słusznie wiąże się z szeroko pojętą ochroną praw osobistych obywateli, zwłaszcza sfery ich prywatności, a także z powszechnie przyjętą w cywilizowanym świecie zasadą domniemania niewinności i uczciwości uczestników obrotu gospodarczego. Co więcej, stopień poszanowania tajemnicy bankowej uznaje się za wyznacznik kultury prawnej danego społeczeństwa. Ustawa prawo bankowe nie nakłada na banki obowiązku udzielania organom podatkowym informacji stanowiących tajemnicę bankową, ale art. 105 ust. 2 Prawo bankowe stanowi, że zakres oraz zasady udzielania informacji przez banki organom podatkowym regulują odrębne ustawy.

Regulacja dotycząca tego nadzwyczajnego środka dowodowego jaką jest uzyskanie informacji pochodzących z banków i innych instytucji finansowych budzi zastrzeżenia w świetle przepisów Konstytucji RP, takich jak zasada ochrony życia prywatnego (art. 47 Konstytucji RP), prawo do ochrony tajemnicy komunikowania się (art. 49 Konstytucji

⁷⁷³S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa Komentarz*, wyd. IX., Lex, Warszawa 2015, s. 70.

⁷⁷⁴Wyrok WSA w Warszawie z 18 sierpnia 2009 r., III SA/Wa 113/09, LEX nr 553366

⁷⁷⁵Zgodnie z art. 104 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. 2017. 1876 ze zm.) - bank, osoby w nim zatrudnione oraz osoby, za których pośrednictwem bank wykonuje czynności bankowe, są obowiązane zachować tajemnicę bankową, która obejmuje wszystkie informacje dotyczące czynności bankowej, uzyskanej w czasie negocjacji, w trakcie zawierania i realizacji umowy, na podstawie której bank tę czynność wykonuje.

RP), zasada prawa do zachowania w tajemnicy informacji dotyczącej własnej osoby (art. 51 Konstytucji RP).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 2000 r.⁷⁷⁶, orzekającym o zgodności art. 182 i 183 o.p. z art. 47, 31 ust. 3, art. 49, 51 ust. 1, art. 77 ust. 2 oraz art. 78 Konstytucji RP, podniósł, że wykładnia konstytucyjna art. 182 i 183 o.p. wskazuje, iż zwrócenie się przez naczelnika urzędu skarbowego do banku o ujawnienie danych objętych tajemnicą bankową, w związku z toczącym się postępowaniem podatkowym, jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy: 1. uzasadnione wątpliwości co do istnienia lub rozmiaru obowiązku podatkowego nie zostały wyjaśnione mimo wykorzystania wszystkich innych dostępnych środków dowodowych; 2. nieskorzystanie z tego nadzwyczajnego środka dowodowego naraziłoby Skarb Państwa na poważne straty. Tylko w takich okolicznościach można przyjąć, iż naruszenie tajemnicy bankowej przez udostępnienie wskazanych danych naczelnikowi urzędu skarbowego jest uzasadnione. Ewentualne żądanie naczelnika urzędu skarbowego ujawnienia danych objętych tajemnicą bankową w innych przypadkach toczącego się postępowania podatkowego stanowiłoby przejaw nadużycia kompetencji. Należałoby je ocenić jako działanie bezprawne, naruszające zasadę ochrony życia prywatnego. Korzystanie z tego nadzwyczajnego środka dowodowego dopuszczalne jest tylko z zachowaniem zasady proporcjonalności między stopniem zagrożenia interesu fiskalnego państwa a konstytucyjnym nakazem ochrony życia prywatnego. Trybunał Konstytucyjny orzekł jednak, że wskazane wyżej przepisy ordynacji podatkowej są zgodne z wymienionymi przepisami Konstytucji RP. Trybunał wywiódł, że art. 84 Konstytucji RP nakłada na obywatela obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Egzekwowanie realizacji tego z art. 182 o. p. ma zapewnić możliwość efektywnej kontroli deklaracji podatkowych. Jak podkreśla TK prawo do ochrony prawnej życia prywatnego nie ma charakteru absolutnego. Prawo to może podlegać ograniczeniom w sposób czyniący zadość wymaganiom konstytucyjnym. Co oznacza, że ograniczenie prawa lub wolności może nastąpić tylko wtedy, jeżeli przemawia za tym inna norma, zasada lub wartość konstytucyjna, a stopień tego ograniczenia musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do rangi interesu, któremu to ograniczenie ma służyć. Tak rozumiane przez TK warunki i granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw i wolności konstytucyjnych odpowiadają wymogom przewidzianym w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

⁷⁷⁶Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11 kwietnia 2000 r. , K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86.

W powyższym wyroku TK sformułował tezy stanowiące wskazówki interpretacyjne dotyczące tych przepisów Ordynacji podatkowej, które powinny prowadzić do ich stosowania zgodnie z Konstytucją RP. Zdaniem Trybunału zwrócenie się przez naczelnika urzędu skarbowego do banku o ujawnienie danych objętych tajemnicą bankową jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy uzasadnione wątpliwości co do istnienia lub rozmiaru obowiązku podatkowego nie zostały wyjaśnione mimo wykorzystania wszystkich innych dostępnych środków dowodowych, oraz nieskorzystanie z tego nadzwyczajnego środka dowodowego naraziłoby Skarb Państwa na poważne straty. Tylko w takich okolicznościach przyjąć można, że naruszenie tajemnicy bankowej poprzez wskazanie danych naczelnikowi urzędu skarbowego jest uzasadnione. Ewentualne żądanie naczelnika urzędu skarbowego ujawnienia danych objętych tajemnicą bankową w innych przypadkach toczącego się postępowania podatkowego, stanowiłoby przejaw nadużycia kompetencji, które należałoby ocenić jako działanie bezprawne, naruszające zasadę ochrony życia prywatnego.

3.4.Dowód z przesłuchania

W postępowaniu prowadzonym przez organy kontrolne istotnym źródłem dowodowym jest sama strona postępowania. To właśnie strona posiada najszerszą wiedzę dotyczącą okoliczności faktycznych, mających znaczenie dla sprawy. Dowód z przesłuchania strony jest ważnym środkiem dowodowym z uwagi na fakt, że strona ma zeznawać we własnej sprawie. Podstawą prawną przeprowadzenia dowodu jakim jest przesłuchanie strony w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej⁷⁷⁷, który można odpowiednio stosować poprzez odesłanie z Ordynacji podatkowej. Organy podatkowe mogą przesłuchiwać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. W takiej sytuacji do przesłuchania strony stosuje się odpowiednio przepisy do przesłuchania świadka, z wyjątkiem przepisów dotyczących środków przymusu. Warunkiem koniecznym dla ważności czynności przesłuchania, a w konsekwencji możliwości wykorzystania złożonych przez stronę zeznań w toczącym się postępowaniu jest wyrażenie zgody strony. Dopiero wyrażenie zgody umożliwi przeprowadzenie przesłuchania. Podkreślić należy, że wyrażenie zgody czy też brak wyrażenia zgody nie może być dorozumiany. Musi wynikać z wyraźnego oświadczenia, które powinno być utrwalone na piśmie. Należy też podkreślić, iż strona może odmówić wyrażenia zgody na przesłuchania w jego trakcie, wówczas organ odstępuje od przesłuchania⁷⁷⁸. W wyroku NSA Sąd podkreślił, że aby mogło dojść do przesłuchania podatnika w charakterze strony należy uzyskać zgodę

⁷⁷⁷Art. 199 o. p.

⁷⁷⁸Wyrok WSA w Rzeszowie z 22 lipca 2008 r. I SA/Rz 222/08

strony na takie przesłuchanie⁷⁷⁹. W sytuacji naruszenia art. 199 o.p. organ podatkowy może wykorzystywać do ustalenia stanu faktycznego zeznanie strony bez wcześniejszego odebrania od niej zgody. Jak stwierdził NSA przesłuchanie strony nie powinno być przeprowadzone przy braku jej zgody, a jeśli nawet je przeprowadzono, to nie może być wykorzystane jako dowód w sprawie.

Należy również odróżnić przesłuchanie strony od wyjaśnień, które z kolei mogą posłużyć jako dowód. Różnica pomiędzy tymi rodzajami dowodów sprowadza się do tego, że strona jest przesłuchiwana po wyczerpaniu środków dowodowych, a także gdy pozostały niewyjaśnione fakty, które są istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Zatem inne niż w przypadku wyjaśnień są przesłanki składania zeznań i etap postępowania, w którym są one składane. W sensie procesowym przesłuchanie strony stanowi samodzielny środek dowodowy ze względu na źródło i możliwości pozyskania informacji analogiczny do wyjaśnień⁷⁸⁰. Ze względu na brak składania zeznań pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań wyjaśnienia nie mają waloru środka dowodowego. Kontrolowany powinien składać wyjaśnienia, ponieważ są one uzupełnieniem materiału dowodowego i mogą skutkować przeprowadzeniem następnych dowodów w sprawie. Organy podatkowe nie mogą zastępować dowodu z przesłuchania strony wyjaśnieniami pobranymi od kontrolowanego⁷⁸¹.

Jednak w praktyce przesłuchanie strony jest stosunkowo rzadko wykorzystywanym środkiem dowodowym, ponieważ zeznawanie strony wzbudza liczne kontrowersje. Taki stan rzeczy wynika z faktu, że strona jest z pewnością zainteresowana podjęciem korzystnego dla niej rozstrzygnięcia. Budzi to uzasadnione wątpliwości co do zachowania przez nią obiektywizmu koniecznego dla wszechstronnego wyjaśnienia sprawy. Z drugiej jednak strony posiada ona najpełniejszą wiedzę, a możliwość zastosowania sankcji w postaci odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań może tu być gwarantem⁷⁸². Ponadto udzielenie przez podatnika podczas przesłuchania żądanych informacji i wykorzystanie ich w toku wymiaru podatku stanowiłoby modelowy przykład złożenia przez stronę zeznań i wykorzystania takiego dowodu w toku postępowania podatkowego.

Organy podatkowe częściej jednak korzystają z instytucji wezwania do złożenia wyjaśnień, ponieważ w trakcie przesłuchania strony nie stosuje się przepisów dotyczących

⁷⁷⁹Wyrok NSA z 31 stycznia 2006 r., II FSK 276/05, LEX nr 265445

⁷⁸⁰Wyrok WSA w Kielcach z 6 października 2015 r. I SA/Ke 698/15, LEX nr 1917222

⁷⁸¹ P. Pietrasz, C. Kosikowski i in., op. cit., s.68.

⁷⁸² Szerzej: H. Dzwonkowski, J. Gorąca op. cit. s. 1019.

środków przymusu oraz przepisów o karach porządkowych - zatem organ podatkowy nie ma instrumentów prawnych wymuszenia zeznań. Skorzystanie przez organ podatkowy z instytucji "wezwania do złożenia wyjaśnień" pozwala "obejść" te wszystkie restrykcje⁷⁸³.

W toku kontroli podatkowej organ podatkowy może przesłuchać kontrolowanego, a kontrolowany ma obowiązek udzielenia wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli. W takiej sytuacji organ podatkowy ma możliwość wyboru pomiędzy przesłuchaniem kontrolowanego a żądaniem od niego wyjaśnień⁷⁸⁴.

W prawie podatkowym nie został zdefiniowany termin „wyjaśnienia”. Zdaniem P. Pietrasza "wyjaśnienia są istotnym, jak się wydaje, doraźnym środkiem umożliwiającym komunikację organu podatkowego ze stroną. Mogą stanowić podstawę do ustalenia procesowo istotnych okoliczności, jednak same nie mogą tworzyć podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego co do istoty sprawy. Kształtują przedmiot i zakres postępowania dowodowego, przez co umożliwiają organowi formułowanie tez dowodowych i określenie kierunku postępowania dowodowego"⁷⁸⁵.

Poprzez wezwanie do złożenia wyjaśnień organ podatkowy jest uprawniony do obejścia rygorów postępowania jak np. wymóg uzyskania zgody na przesłuchanie. Nie da się jednak takiego działania Takiego działania nie da się jednak pogodzić z zasadą działania na podstawie przepisów prawa i w granicach prawa (art. 120 o.p. i art. 7 Konstytucji RP), a także zasadą demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

3.5.Dowód z zeznań świadków

Środkiem dowodowym często wykorzystywanym przez organy podatkowe jest również dowód z zeznań świadków. Uprawnienie kontrolujących do przesłuchania świadków w trakcie kontroli podatkowej jest wyrażone w Ordynacji podatkowej⁷⁸⁶. Przesłuchać świadków przez kontrolujących można w takim zakresie, jaki wynika z imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Konieczne jest zawiadomienie kontrolowanego (lub osoby wskazanej przez niego do reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej, albo podczas jego nieobecności w trakcie kontroli) o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu.

⁷⁸³B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami - przykład "obejścia prawa" przez organ podatkowy*, Prz. Pod., 5 2011, s. 8.

⁷⁸⁴ *Ibidem*, s. 9.

⁷⁸⁵ P. Pietrasz, C. Kosikowski i in., *Ordynacja podatkowa*, op. cit., s. 728-729.

⁷⁸⁶ Art. 286§1 pkt.9 o. p.

Zawiadomienie powinno być wysłane przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia⁷⁸⁷. Istnieje możliwość przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków bez zawiadomienia, jednak tylko wtedy, gdy okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe jego przeprowadzenie, a kontrolowany i wyżej wymienione osoby są nieobecne. Z czynności takiej spisuje się protokół przesłuchania świadka.

Świadkiem w sprawach podatkowych może być osoba fizyczna, która obserwowała elementy rzeczywistości istotne dla wymiaru sprawiedliwości, posiada niewiedzę, a spostrzeżenia - informacje niezbędne dla sądu⁷⁸⁸. Co do zasady wszystkie osoby, dysponujące wiedzą co do faktów istotnych w sprawie, wezwane przez organ podatkowy, mają obowiązek stawienia się na wezwanie oraz złożenia zeznań⁷⁸⁹.

Świadcowie składają zeznania co do faktów spostrzeżonych przez siebie lub też spostrzeżonych przez inną osobę. Ten ostatni dowód jest dowodem pośrednim. Skala informacji jakie ma świadek może być bardzo duża i dotyczyć w zasadzie wszystkiego⁷⁹⁰.

W kontroli podatkowej świadkiem może być tylko osoba fizyczna wezwana przez organ podatkowy celem złożenia zeznań, które dotyczą rozpatrywanej sprawy. Z kolei świadkiem nie może być osoba prawna. Zeznaniem świadka jest oświadczenie wiedzy dotyczące określonego faktu oraz odtwarzające ten fakt⁷⁹¹. Ponadto w sprawach podatkowych świadkiem może także osoba fizyczna, która w sprawie dotyczącej innego podmiotu zeznaje o faktach spostrzeżonych lub o których otrzymała wiadomość od innych osób⁷⁹².

W świetle przepisów Ordynacji podatkowej świadkiem nie mogą być jedynie podmioty wymienione w jej artykule 196 § 1 o.p.⁷⁹³ tj. osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swoich spostrzeżeń. Taki stan rzeczy jest uzasadniony faktyczną niezdolnością fizyczną lub też psychiczną, które stanowią barierę utrudniającą możliwość prawidłowego postrzegania albo komunikowania swoich spostrzeżeń. Dokonując uogólnień,

⁷⁸⁷ Art. 289§1 o. p

⁷⁸⁸ J. Bafia, Przedmowa do publikacji, *Świadek w procesie sądowym*, (red:) S. Waltoś, Warszawa 1985, s. 321.

⁷⁸⁹ Art. 196§1 o. p. "Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli".

⁷⁹⁰ G. Adaszkiewicz, op. cit. s. 69.

⁷⁹¹ B. Brzeziński i in., op. cit., s.294.

⁷⁹² B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Unimex, Wrocław 2010, s. 1110.

⁷⁹³ Art.196§1o.p.

należy stwierdzić, że stan danej osoby, który wyklucza możliwość przesłuchania w charakterze świadka, może wynikać czy to z uwarunkowań zdrowotnych (choroba psychiczna), czy też przejściowej niedyspozycji jak np. zażyciem środków odurzających⁷⁹⁴.

Następną grupą osób, które nie mogą wystąpić w roli świadka, są osoby objęte obowiązkiem zachowania w tajemnicy informacji niejawnych, jeżeli nie zostały zwolnione od obowiązku zachowania tajemnicy. Kwestie tajemnicy informacji niejawnych regulują przepisy ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych⁷⁹⁵. W świetle tej ustawy informacjami niejawnymi są takie informacje, których ujawnienie w sposób nieuprawniony powoduje lub mogłoby powodować szkody dla Rzeczypospolitej lub też byłoby niekorzystne z punktu widzenia jej interesów, również w trakcie ich opracowania oraz niezależnie od sposobu i formy ich wyrażania.

Ostatnią grupą osób, które nie mogą być powołane w charakterze świadka są duchowni co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi. Wyłączeniu podlegają tylko duchowni prawnie uznanych wyznań, czyli kościołów i innych związków wyznaniowych⁷⁹⁶. W tym przypadku zakaz ma ograniczony charakter, ponieważ dotyczy tylko tych faktów, które objęte są tajemnicą spowiedzi. Zatem nie ma w zasadzie przeszkody, aby przesłuchać duchownego, który nabył informacje co do faktów lub innych okoliczności, o których dowiedział się, wykonując inne czynności niż czynności duszpasterskie⁷⁹⁷.

Należy także zauważyć, że obowiązek składania zeznań w charakterze świadka podlega pewnym ograniczeniom. W Ordynacji podatkowej wprowadzono instytucję odmowy zeznań, a także odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania⁷⁹⁸. Regulacje te stanowią niewątpliwie gwarancje procesowe dla podmiotów uczestniczących w postępowaniu⁷⁹⁹. W postępowaniu podatkowym mamy do czynienia z ogólną zasadą zakazu odmowy zeznań. W świetle tej zasady nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka. Zatem przepisy przewidujące wyjątki od tej zasady nie można interpretować rozszerzająco⁸⁰⁰. Zasada ta jest ograniczona do małżonka strony, wstępnych, zstępnych, rodzeństwa strony oraz

⁷⁹⁴ D. Strzelec, op. cit. s. 105.

⁷⁹⁵ Dz. U. Nr 182, poz. 1228

⁷⁹⁶ Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz. U. z 2017.1153 ze zm).

⁷⁹⁷ D. Strzelec, op. cit. s. 106.

⁷⁹⁸ Wyrok NSA z 14 lutego 2013 r., I GSK 374/12, LEX nr 1356921.

⁷⁹⁹ D. Strzelec, op. cit. s. 106.

⁸⁰⁰ M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe, Kontrola podatkowa*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 167.

powinowatych pierwszego stopnia, ale także w stosunku do osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Warto zaznaczyć, że prawo odmowy zeznań trwa również po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki oraz kurateli. W związku z powyższym organ podatkowy powinien za każdym razem dokonać oceny, czy faktycznie świadkowi przysługuje prawo odmowy składania zeznań⁸⁰¹.

Reasumując należy zauważyć, że prawo do odmowy składania zeznań oraz odmowy odpowiedzi na pytania pełni funkcję ochronną. Chroni przed sytuacją, w której to członek rodziny miałby składać zeznania, które obciążają jego, a także osoby jemu najbliższe. Prawo do odmowy składania zeznań albo odmowy odpowiedzi na pytania gwarantuje, że świadek nie będzie musiał sam składać zeznań obciążających jego osobę,⁸⁰².

Przed przystąpieniem do przesłuchania świadka konieczne jest, aby organ pouczył o prawie do odmowy złożenia zeznań, a także odpowiedzi na pytania. Brak takiego pouczenia i przesłuchanie osoby, której przysługiwały te prawa skutkuje wadliwością przeprowadzonych czynności, co sprawia, że dowód ten jest sprzeczny z prawem.

W postępowaniu podatkowym zeznania świadków nie mają w praktyce takiego znaczenia jak w np. w postępowaniu administracyjnym. W sprawach podatkowych najczęściej podatkowe stany faktyczne odtwarzane są w oparciu o dokumenty ściśle przez prawo przewidziane, co oznacza, iż to one będą miały pierwszoplanowe znaczenie⁸⁰³.

Stosunkowe bogate orzecznictwo w zakresie przesłuchania świadków pokazuje, że organy podatkowe dopuszczają się często poważnych naruszeń przepisów procedury podatkowej. Naruszenia te widoczne są w zakresie zasady zupełności postępowania dowodowego i zasady swobodnej oceny dowodów, deprecjonując z góry wartość dowodową zeznań świadków⁸⁰⁴.

Strona postępowania ma przecież prawo inicjować postępowanie dowodowe poprzez składanie wniosków dotyczących przeprowadzenia dowodów z zeznań świadków. W przypadku spełnienia następujących warunków organ podatkowy uwzględni takie żądanie, tj. przedmiotem dowodu z zeznań świadka są okoliczności mające znaczenie dla rozstrzygnięcia

⁸⁰¹ D. Strzelec, op. cit., s. 279.

⁸⁰² Wyrok NSA z 21 maja 2009 r. I FSK 382/08, LEX nr 551699.

⁸⁰³ Wyrok WSA w Łodzi z 18 czerwca 2009 r., I SA/Łd 1168/08, Lex nr 561684

⁸⁰⁴ H. Dzwonkowski, J. Gorąca op. cit. .s. 1010.

sprawy, a okoliczności tych nie stwierdzono innym dowodem⁸⁰⁵. Zdarza się, że organ podatkowy odmawia przeprowadzenia wnioskowanego przez stronę dowodu powołując się na okoliczności, które nie znajdują uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa. Wskazują przykładowo, że przesłuchania świadka nic nie wniesie do sprawy lub że świadek ze względu na chociażby powiązania o charakterze rodzinnym, będzie mało wiarygodny⁸⁰⁶. Organ podatkowy nie może jednak odmówić przesłuchania świadka, o którego przesłuchanie wnosi strona postępowania przy założeniu, że jego zeznania nic do sprawy nie wniosą. Dlatego w orzecznictwie podkreśla się, że organ podatkowy ma prawo nie dać wiary świadkom, ale nie wolno mu dezawuować ich bez przesłuchania⁸⁰⁷ czy też twierdzić, że przesłuchanie z uwagi na jego niewiarygodność, będzie bezcelowe⁸⁰⁸.

W praktyce niestety zdarzają się również sytuacje, w których organ podatkowy odmawia przesłuchania świadka z obawy, że jego zeznania wpłyną na rozstrzygnięcie prowadzonej sprawy, a zebrany w sprawie materiał dowodowy jest zdaniem organu na tyle kompletny, że pozwala zakończyć prowadzone postępowanie. Podobne sytuacje zdarzają się przed upływem terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji, kiedy to organy podatkowe rezygnują z podjęcia bardziej kłopotliwych dowodów. Czasem organy podatkowe argumentują na przykład odmowę przesłuchania świadka w taki sposób, że nie mają żadnych środków, aby przesłuchać osobę wskazaną przez podatnika do złożenia wyjaśnień w charakterze świadka. Zdaniem organów podatkowych, jeśli podatnik chce przesłuchać świadka, to powinien go uprzedzić o tym fakcie i dla ochrony swych interesów spowodować jego stawiennictwo.

Zeznania świadków są często istotnym dowodem, w szczególności w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. Mogą one potwierdzić lub zaprzeczyć posiadanym przez stronę zasobom finansowym, zwłaszcza gdy ze względu na upływ terminu przedawnienia podatnik nie posiada już dokumentacji podatkowej w zakresie uzyskanych w minionych latach przychodów. Podatnik może żądać przeprowadzenia dowodu ze świadków, którzy potwierdziliby pewne fakty, na które nie ma innego dowodu⁸⁰⁹. Dowód z przesłuchania świadka może być także istotnym dowodem pomocniczym, pozwalającym ustalić wiarygodność innych dowodów. Z tych względów organy podatkowe

⁸⁰⁵ Wyrok NSA z 23 lutego 2010 r. II FSK 1658/09, LEX nr 591816.

⁸⁰⁶ D. Strzelec, op. cit. s. 182.

⁸⁰⁷ Wyrok WSA z 9 kwietnia 2004 r. III SA 1295/02 Legalis.

⁸⁰⁸ Wyrok NSA z 1 kwietnia 2011 r., II FSK 1956/09., LEX nr 1079997.

⁸⁰⁹ Wyrok NSA z 26 września 1995 r., SA/Lu 1929/94, Legalis.

nie powinny się uchylać od obowiązku. Po przesłuchaniu świadka mogą oczekiwać pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy⁸¹⁰.

W sytuacji, gdy w danej sprawie wymagane są specjalne wiadomości, organ może powołać na biegłego osobę dysponującą wiadomościami specjalnymi w celu wydania opinii. Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują obowiązek powołania biegłego bez względu na to czy w danej sprawie konieczne są wiadomości specjalne. Biegły w sprawach podatkowych może zostać powołany w trakcie kontroli. W praktyce może się okazać, że już na etapie kontroli dowód z ekspertyzy biegłego jest pożądanym, choć z uwagi na ograniczenia i limity związane z czasem trwania kontroli, można założyć, że ten środek dowodowy będzie raczej przeprowadzony dopiero na etapie postępowania podatkowego⁸¹¹. Organ podatkowy rozstrzyga o powołaniu biegłego lub odmowie jego powołania w formie postanowienia. Na postanowienie to nie przysługuje zażalenie. Jeżeli organ podatkowy odmawia powołania biegłego to postanowienie powinno zawierać przyczyny, dla których organ podatkowy uznał, że w danej sprawie nie są wymagane już wiadomości specjalne⁸¹².

4. Wnioski

Postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych przejawia się w zakresie wykorzystania poszczególnych środków dowodowych, hierarchii ich ważności oraz ustalenia domniemań faktycznych i prawnych, regulowanych często poza systemem przepisów postępowania w sprawach podatkowych, poprzez normy materialnego prawa podatkowego. Natomiast zasady prowadzenia postępowania dowodowego, obowiązki organu podatkowego w tym zakresie oraz sposób oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego muszą być ocenione w świetle przepisów ogólnego postępowania podatkowego⁸¹³.

Celem postępowania podatkowego jest wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia merytorycznego w danej sprawie. Takie rozstrzygnięcie jest możliwe wtedy, kiedy organ podatkowy podejmuje wszelkie niezbędne działania w celu ustalenia stanu faktycznego. Wyjaśnienie stanu faktycznego wymaga zebrania informacji o wszelkich faktach mających istotny wpływ na wynik sprawy, natomiast weryfikacja tychże informacji następuje na ogół

⁸¹⁰ H. Dzwonkowski, J. Gorąca op.cit. s. 936.

⁸¹¹ D. Strzelec, op. cit. s. 31.

⁸¹² Wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r. II FSK 112/10, LEX nr 1081243.

⁸¹³ Por. G. Adaszkiewicz, op. cit. s. 10.

przez przeprowadzenie dowodu. Jak podkreśla się w doktrynie proces ustalania istnienia lub nieistnienia faktów stanowi proces dowodzenia, który stanowi postępowanie dowodowe⁸¹⁴.

Jak stanowi zasada zupełności postępowania w trakcie podejmowania działań organy podatkowe obowiązane są zebrać i wyczerpująco przeanalizować cały materiał dowodowy. W toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej czy postępowania kontrolnego organy podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Niezupełne, a więc wadliwe ustalenie stanu faktycznego nie daje podstaw do prawidłowej subsumpcji odpowiednich norm prawa materialnego⁸¹⁵.

Organy podatkowe mają niejako obowiązek wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy istotnych dla rozstrzygnięcia. Nawet jeśli z mocy przepisów szczegółowych na stronie spoczywa ciężar udowodnienia określonych okoliczności, organ skarbowy nie jest zwolniony z obowiązku realizowania zasady prawdy materialnej⁸¹⁶. Na każdym etapie postępowania dowodowego organ podatkowy może zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzonego postępowania dowodowego. „To organ podatkowy jest gospodarzem tego postępowania dowodowego”⁸¹⁷. Wobec tego powinien on przeprowadzić postępowanie dowodowe, dopuszczając wszelkie przewidziane prawem dowody zmierzające do wyjaśnienia sprawy⁸¹⁸.

Ordynacja podatkowa realizuje koncepcję otwartego postępowania dowodowego. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przepis ten wyklucza stosowanie formalnej teorii dowodów polegającej na twierdzeniu, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie ściśle określonymi środkami dowodowymi, bądź też przez tworzenie nowych reguł korzystania ze środków dowodowych⁸¹⁹. Przez możliwość przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy należy więc rozumieć prawdopodobieństwo, a nie pewność wpłynięcia określonego dowodu na rzeczywiste (obiektywne) ustalenie stanu faktycznego⁸²⁰.

⁸¹⁴B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz* Toruń 2002, s. 279.

⁸¹⁵S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Warszawa 2009, s. 700.

⁸¹⁶Zob. szerzej (w:) B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, op. cit. s. 623.

⁸¹⁷D. Zalewski, A. Melezini, op. cit., s. 251.

⁸¹⁸Wyrok NSA z 22 czerwca 2007 r., II FSK 838/06, LEX nr 372249.

⁸¹⁹Wyrok NSA w Warszawie z 9 marca 1989 r., II SA 961/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 33.

⁸²⁰Wyrok WSA w Gdańsku z 8 stycznia 2009 r., III SA/Gd 324/08, LEX nr 485886.

Kwestia posługiwania się w trakcie postępowania dowodami, przy okazji przeprowadzenia których naruszono przepisy proceduralne, jest problemem znanym różnym gałęziom prawa procesowego. W postępowaniu podatkowym wzorując się na ogólnym postępowaniu administracyjnym zdecydowano się wprowadzić ogólną dyrektywę procesową niesprzeczności z prawem dowodu.

Z punktu widzenia powołanego przepisu, w sprawach podatkowych przesłanką uznania za dowód w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej, jest jego niesprzeczność z prawem⁸²¹. Na tym tle w praktyce nierzadko jednak powstaje szereg wątpliwości co do tego, w jaki sposób rozumieć użyte w przepisie sformułowanie "sprzeczne z prawem". Kwestią istotną tak z teoretycznego punktu widzenia, jak doniosłą z uwagi na aspekt praktyczny jest ustalenie czy dowody uzyskane bądź przeprowadzone w sposób naruszający przepisy postępowania, za pomocą niezgodnych z prawem czy też wadliwych z formalnego punktu widzenia czynności, mogą być wykorzystane jako dowód. Chcąc rozstrzygnąć tę kwestię, należy w pierwszej kolejności rozważyć, co rozumieć należy przez dowód sprzeczny z prawem. Czy jedynie materiał zgromadzony wbrew wyraźnemu zakazowi, czy także uzyskany z naruszeniem przepisów dotyczących dokonanych czynności postępowania.

Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego czy dana okoliczność została udowodniona⁸²². W przepisach Ordynacji podatkowej nie określono żadnych metod czy reguł oceny przez organ podatkowy efektów przeprowadzonego postępowania dowodowego. Stąd w orzecznictwie i doktrynie przyjmuje się, że ocena dowodów dokonywana przez organ podatkowy odbywa się w ramach swobodnej oceny organu podatkowego. Zatem z zasady tej wynika, że przy ocenie stanu faktycznego organ podatkowy nie jest związany żadnymi regułami, które wypływałyby na wartość poszczególnych dowodów. Organ ten według swojej wiedzy, doświadczenia wewnętrznego oraz wewnętrznego przekonania ocenia wartość poszczególnych środków dowodowych i wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne⁸²³. Trudno znaleźć jakieś wytyczne co do przydatności danego dowodu, to organ sam musi ocenić moc dowodową poszczególnych dowodów. Swoboda w zakresie oceniania wniosków dowodowych nie może jednak oznaczać

⁸²¹C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wolters Kluwer Warszawa 2013, s. 1005.

⁸²²Art. 191 o. p. wyrażający zasadę swobodnej oceny dowodów.

⁸²³Wyrok NSA z 20 grudnia 2000 r. III SA 2547/99, PP 2001, Nr 5, s. 61.

dowolności, bo wtedy może dojść do samowoli. Musi być zgodna z normami prawa procesowego oraz określonymi regułami. Organ podatkowy musi opierać się przy ocenie na całym materiale dowodowym i powinien rozpatrzyć wszystkie dowody łącznie, a nie każdy z osobna. Ocena wiarygodności mocy dowodów powinna odpowiadać regułom logicznego rozumowania wyrażającym formalne schematy powiązań między podstawami wnioskovania i wnioskami oraz uwzględniać zasady doświadczenia życiowego wyznaczające granice dopuszczalnych wniosków i stopień prawdopodobieństwa ich występowania w danej sytuacji. Przyczyną sporów pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem jest właśnie przekształcanie zasady swobodnej oceny dowodów w dowolność.

Realizacji gwarancji procesowych o charakterze prewencyjnym można upatrywać właśnie w przestrzeganiu przez organy podatkowe obowiązków wynikających z zasad ogólnych postępowania podatkowego i przepisów je konkretyzujących, albowiem gwarancje procesowe wyprowadza się właśnie z zasad ogólnych postępowania. W zakresie gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, są one związane z realizacją: zasady prawdy materialnej (art. 122 o.p.), zasady zupełności (art. 187 o.p.), zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 o.p.), poprzez konkretyzację związaną z prawem inicjowania postępowania dowodowego (art. 188 o.p.) oraz wypowiedania się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.) oraz zasady dwuinstancyjności.

Po przeanalizowaniu obowiązujących przepisów w zakresie procedur podatkowych, w szczególności kontroli celno-skarbowej należy stwierdzić, że cała prowadzona przez naczelnika urzędu celno-skarbowego procedura (składająca się z najpierw kontroli celno-skarbowej, następnie postępowania, w które przekształci się ta pierwsza, a ostatecznie postępowania odwoławczego od decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego) jak słusznie stwierdza D. Strzelec⁸²⁴ 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 rozstrzygał. Dzieje się tak z dwóch powodów. Po pierwsze same regulacje procesowe mające zastosowanie najpierw do kontroli celno-skarbowej, a następnie postępowania podatkowego, w które ta się przekształci i kolejno postępowania odwoławczego od decyzji wydanej w sprawie przez naczelnika urzędu

⁸²⁴ D. Strzelec, op.cit. s. 383.

celno-skarbowego decyzji istotnie modyfikują przebieg tej procedury względem analogicznej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego. Po drugie niezależnie od samego kształtu regulacji na wyżej zaprezentowane stwierdzenie wpływa także na sposób stosowania tych regulacji. Gdy chodzi o sam kształt przepisów zdaniem D. Strzelca należy zwrócić uwagę na kilka kwestii.

Odsyłając do odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, ustawodawca wyłączył stosowanie niektórych przepisów działu IV oraz działu VI, albowiem pewne kwestie zostały w sposób odmienny unormowane w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, a innych przepisów ze względu na ich specyfikę nie stosuje się do tej kontroli.

Zauważyć należy, że duże zmiany w zasadach prowadzenia kontroli celno-skarbowej w zakresie prawa podatkowego związane są ze sposobem jej zakończenia oraz uprawnieniami przysługującymi kontrolowanemu. Osłabienie pozycji strony postępowania następuje na etapie postępowania odwoławczego, zgodnie z art. 221a o.p. odwołania od decyzji naczelników urzędów celno-skarbowych wydawanych w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego są stosowane przez ten sam organ, który ma obowiązek stosować odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

Analizując temat gwarancji proceduralnych w postępowaniu podatkowym, nie można rozważać ograniczyć jedynie do oceny wewnętrznej poprawności regulacji, czyli gwarancji formalnych, lecz należy również dokonać oceny sposobu stosowania obowiązujących przepisów, czyli przyrzeć się poziomowi realizacji gwarancji materialnych⁸²⁵. To bowiem, czy istniejące w obowiązujących przepisach gwarancje proceduralne wypełniają funkcje ochronne, zależy nie tylko od treści przepisów, które tworzą dla strony określone uprawnienia, ale również, a może przede wszystkim, od właściwego ich realizowania przez administrację podatkową. Tu należy się zgodzić z D. Strzelec⁸²⁶, że pierwsze doświadczenia w tym zakresie, gdy chodzi o czynności podejmowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych nie napawają optymizmem.

⁸²⁵Z.Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, PiP 1994/10, s. 63.

⁸²⁶D. Strzelec, op. cit. s 387.

Rozdział V. Nowoczesne metody przetwarzania informacji a ochrona praw podatnika

1. Wprowadzenie

Obecny, galopujący postęp technologiczny w rozliczaniu podatków oraz wprowadzenie narzędzi analitycznych i zabezpieczających przed nadużyciami w szczególności podatku VAT, w tym takich jak JPK_VAT, STIR, SENT, MPP (mechanizm podzielonej płatności), system kas on-line, tzw. white lista, umożliwiających Szefowi KAS sprawną weryfikację rozliczeń podatników, przyczynił się do uszczelnienia rozliczeń i poboru podatku, w szczególności podatku od towarów i usług. W ciągu ostatnich kilku lat można odnotować zdecydowaną aktywność ustawodawcy w zakresie wprowadzenia rozwiązań legislacyjnych zmierzających do uszczelniania systemu podatkowego. Jednym z nich jest instrument gromadzenia i przetwarzania przez organy podatkowe danych z rachunków bankowych wszystkich uczestników obrotu gospodarczego „w czasie rzeczywistym”, tj. system teleinformatyczny izby rozliczeniowej.

Wprowadzone w ostatnich latach przez Ministra Finansów rozwiązania prawne i informatyczne w zakresie rozliczeń podatkowych zdaniem resortu usprawniają dokonywanie tych rozliczeń przez podatników oraz ułatwiają prowadzenie procesów ich weryfikacji przez organy podatkowe. Zauważyć należy, że większość wprowadzanych przez Ministerstwo Finansów ostatnimi czasy rozwiązań, odbiega od modelu tradycyjnej kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej, a przybliża się do instytucji, którą można określić mianem e-kontroli.

E-kontrola jest działaniem organów skarbowych mających na celu wykorzystanie w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej narzędzi informatycznych w celu badania danych finansowych podatnika pochodzących z systemu finansowo-księgowego podatnika. Różnica pomiędzy e-kontrolą a kontrolą prowadzona w sposób tradycyjny przez organy podatkowe polega na sposobie jej prowadzenia. E-kontrola to pojęcie, które wiąże się nowoczesną technologią i metodologią zdecydowanie różniącą się od standardowej kontroli przeprowadzonej przez organy podatkowe. W przypadku e-kontroli organy bazują na analizie danych pobieranych od podatnika w formie elektronicznej, czyli zupełnie odmiennie aniżeli w przypadku standardowej kontroli, która opiera się na badaniu dokumentów, najczęściej dostarczanych przez podatnika w formie papierowej.

Ostatnie lata, a w szczególności pandemia COVID spowodowała zmiany mające na celu wprowadzenie szerszej automatyzacji i optymalizacji procesów, z tradycyjnych papierowych na cyfrowe. E-kontrole właśnie dzięki wykorzystaniu narzędzi informatycznych w znaczący sposób umożliwiły organom podatkowym zwiększenie zakresu badanych danych oraz ilości zagadnień podatkowych podlegających weryfikacji. Sytuacja taka zdecydowanie otworzyła nowe możliwości kontrolującym oraz skróciła czas na przeprowadzenie takiej kontroli w odróżnieniu od standardowej metody. Organy podatkowe mają możliwość zbadania w bardzo krótkim czasie obszarów, które często nie są możliwe do zbadania tradycyjnymi metodami.

Organy podatkowe podejmują działania związane ze zwiększeniem zastosowania rozwiązań informatycznych poprzez wykorzystanie specjalistycznego oprogramowania analitycznego w kontrolach podmiotów prowadzących elektroniczną rachunkowość. Daje to również możliwości rozwoju tych metod w typowaniu podmiotów do kontroli oraz w ustalaniu powiązań biznesowych pomiędzy podmiotami. Zjawisko e-kontroli sprawiło, że organy podatkowe zyskały potężne narzędzie analityczne, a regulacje dotyczące kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego na przestrzeni ostatnich lat uległy pewnym modyfikacjom. Zasadniczym założeniem kolejnych zmian była chęć dostarczenia administracji podatkowej skutecznych instrumentów prawnych pozwalających efektywnie wypełniać obowiązki w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych. Takie cele jak zauważa D. Strzelec⁸²⁷ uwidoczniły się również w przypadku zmian związanych z nowym kształtem administracji skarbowej oraz wprowadzeniem tzw. twardej procedury kontrolnej, tj. kontroli celno-skarbowej, które w założeniu miały wpłynąć na podniesienie działań efektywności administracji podatkowej.

Poza ustawowymi instytucjami jakimi są kontrola podatkowa czy kontrola celno-skarbowa autorka w rozdziale tym wskaże jakie inne niż powyższe narzędzia, które wykorzystują w swojej pracy organy podatkowe oraz jakie wiążą się z tym naruszenia gwarancji procesowych strony postępowania.

⁸²⁷D. Strzelec, *Kontrola i postępowanie prowadzone przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego a gwarancje procesowe podatnika* (w:) *Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji* red. Naukowa A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2021 s. 376-377.

2. Jednolite pliki kontrolne (JPK) jako narzędzie e-kontroli

Skuteczność obowiązujących rozwiązań prawnych i organizacyjnych, w tym stosowanych w innych krajach członkowskich Unii Europejskiej, była rzetelnie monitorowana przez Ministerstwo Finansów. Wyniki wprowadzonych analiz posłużyły Ministrowi Finansów do opracowania różnorodnych narzędzi mających na celu ograniczenie rozmiarów oszustw VAT oraz zakłóceń warunków konkurencji. Do najważniejszych z nich należy zaliczyć obowiązek comiesięcznego przysyłania ewidencji zakupu i sprzedaży w postaci Jednolitego Pliku Kontrolnego. Rozbudowane zostały narzędzia informatyczne wykorzystujące dane z obowiązkowo składanych przez podatników rejestrów VAT.

Zmianą z dnia 10 września 2015 r. do art. 193 a Ordynacji podatkowej wprowadzono obowiązek raportowania danych z ewidencji VAT, w postaci JPK_VAT. Podatnicy bez wezwania organu podatkowego zobowiązani są do przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej, informacji o prowadzonej ewidencji na potrzeby podatku VAT, w postaci elektronicznej za okresy miesięczne. Na podstawie danych otrzymywanych z JPK_VAT Ministerstwo Finansów prowadzi analizy, mające na celu zidentyfikować podmioty podejrzane o nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych, w tym o udział w oszustwach „karuzelowych”. W obszarze zainteresowania organów podatkowych są podatnicy, którzy wykazują duże zwroty podatku VAT. Dostęp do tych danych usprawnił weryfikację w rozliczeniach podatników i ich kontrahentów⁸²⁸. Jak wynika z informacji przedstawionych w raporcie NIK do września 2017 r., wśród korzystających z plików JPK_VAT, przeprowadzono 84 analizy, w tym 62, które dotyczyły podatników wnioskujących o zwrot na rachunek bankowy i 22 pośród podatników z wykazanymi kwotami do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe. Wyniki analiz przekazano do urzędów skarbowych. Objętych analizami zwrotów na łączną kwotę 160,7 mln zł, zwrotu odmówiono na kwotę 49 mln zł. Z kolei kontrole podatkowe wszczęto w 28 sprawach.

Jak wynika z Raportu Najwyższej Izby Kontroli⁸²⁹ analiza danych wykazała pozytywny wpływ JPK na skrócenie czasu prowadzenia kontroli i postępowań przez organy KAS w porównaniu z tymi, w których JPK nie wykorzystywano. W latach 2016–2017 i w I połowie 2018 r. czas przeprowadzanych kontroli wydłużał się, jednakże wynikało to

⁸²⁸Informacja o wynikach kontroli NIK – Departament Budżetu i Finansów KBF.430.003.2018. Nr ewid. 23/2018/P/17/103/KBF, s. 19.

⁸²⁹Raport NIK Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych LKR.430.005.2018, Nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR, 18.06.2019 r. s. 9.

z rozwoju czynności analitycznych i większej liczby czynności sprawdzających. Prowadzone kontrole i postępowania dotyczyły spraw o coraz wyższym stopniu skomplikowania. Te prostsze były częściej wyjaśniane bez potrzeby wszczynania kontroli.

Ogólnopolskie statystyki wykazywały wyraźny spadek liczby kontroli u podatników na rzecz wzrostu liczby czynności analitycznych i sprawdzających. Biorąc pod uwagę wzrastający stopień wykorzystania JPK w tym samym okresie, można założyć ścisłą współzależność obu procesów. Ponadto zaznaczyć należy, że o ile w 2015 r. 72,7% kontroli u podatników przynosiło efekty finansowe, to w I połowie 2018 r. skuteczność ta zwiększyła się do 78,1%. Jednoznacznie pozytywny wpływ JPK odnotowano w zakresie wykorzystania gromadzonych informacji do przeprowadzenia zajęć egzekucyjnych lub zabezpieczających. W ocenie NIK warunkiem uzyskania wymiernych i oczekiwanych efektów w związku ze stosowaniem JPK jest przede wszystkim jego pełne wdrożenie i zwiększenie stopnia wykorzystania przez organy KAS.

W badanym okresie zdecydowanie wzrosła liczba czynności sprawdzających (poprzedzających czynności kontrolne) przy jednoczesnym spadku liczby kontroli przeprowadzonych przez KAS. Wynika to z faktu, że towarzyszyło temu prowadzenie centralnie organizowanych czynności analitycznych w oparciu o bazę danych JPK_VAT. Zatem istnieją podstawy do stwierdzenia, że wykorzystanie JPK spowodowało spadek liczby kontroli. Mimo stosunkowo niewielkiej liczby kontroli, w których wykorzystywano JPK (2,6% ogółu kontroli dotyczących VAT w 2017 r. i 13,0% kontroli w I połowie 2018 r.), można było zaobserwować istotną różnicę w czasie ich trwania. Zdecydowanie na korzyść tych prowadzonych z wykorzystaniem JPK. Podobna zależność występowała w przypadku postępowań podatkowych. Dane dla czterech województw (małopolskie, wielkopolskie, zachodniopomorskie i dolnośląskie) wskazywały w 2017 r. i w I połowie 2018 r. na krótszy średni czas przeprowadzenia kontroli z wykorzystaniem JPK od 24,5% do 64,8% w stosunku do kontroli, w których nie wykorzystywano JPK. Dla zakończonych w I połowie 2018 r. postępowań podatkowych średni czas był krótszy od 70,0% do 89,4%.

W Małopolskim Urzędzie Skarbowym w Krakowie zauważono, że wprowadzenie i wykorzystanie JPK powoduje szybszą weryfikację danych zawartych w deklaracjach, co skutkuje większą możliwością weryfikacji składanych przez podatników danych do urzędu (zarówno deklaracji VAT, jak też plików JPK_VAT).

Jako efekt wprowadzenia JPK zidentyfikowano również możliwość przeprowadzania w większym zakresie czynności w siedzibie urzędu, bez konieczności delegowania pracowników oraz analizy większej ilości danych z faktur, w tym możliwość analizy faktur wystawionych przez podatników spoza właściwości danego urzędu.

Zebrane w tym zakresie informacje wskazywały m.in. na: zmniejszanie się liczby przeprowadzanych kontroli podatników i jednocześnie zwiększanie się liczby kontroli przeprowadzanych w wyniku analizy JPK. Wskazywały one także na wzrost liczby przeprowadzonych czynności sprawdzających z wykorzystaniem JPK_VAT oraz na skrócenie średniego czasu trwania kontroli podatkowych, w których wykorzystano pliki JPK, w stosunku do kontroli, w których takich plików nie wykorzystywano.

3. System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej (STIR)

Na mocy art. 119zp oraz 119zq Ordynacji podatkowej, Szef KAS otrzymał uprawnienia do gromadzenia danych obejmujących informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych, prowadzonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz transakcjach na tych rachunkach, w celu dokonania analizy ryzyka wystąpienia wyłudzenia skarbowego.

STIR pełni rolę narzędzia sprawozdawczego i analitycznego, zaprojektowanego celem skutecznej walki z przestępczością podatkową poprzez przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

W STIR, według określonych algorytmów, przetwarzane są dane przekazywane przez banki oraz SKOK-i w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania sektora bankowego do wyłudzeń skarbowych, zwłaszcza w zakresie podatku od towarów i usług.

System teleinformatyczny izby rozliczeniowej, służy do przetwarzania danych przekazywanych przez banki i SKOK-i w celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystania sektora bankowego do dokonania wyłudzeń skarbowych. Wprowadzona ustawa STIR miała w zamiarze stopniowe uruchomienie systemu analizy i przekazywania informacji w celu zapobiegania wyłudzeniom skarbowym. Na podstawie przepisów wprowadzonych tą ustawą Szef Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) otrzymuje informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu ustawy STIR (tj. innych niż rachunki osób fizycznych służące do celów prywatnych), a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów

dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków bankowych lub rachunków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (SKOK). W oparciu o te informacje system informatyczny Szefa KAS będzie dokonywał analizy ryzyka wystąpienia wyłudzenia skarbowego. Wszystkie informacje są przesyłane automatycznie i elektronicznie za pośrednictwem izby rozliczeniowej.

W odpowiedzi MF na interpelację poselską nr 18175⁸³⁰ możemy przeczytać, że blokady rachunków nie będą stosowane na masową skalę, a tylko w rzeczywiście uzasadnionych przypadkach, po przeprowadzeniu kompleksowej analizy ryzyka. Taki instrument prawny jest znany w polskim systemie prawnym np. w ustawie z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu⁸³¹, co nie budzi wątpliwości.

Od 1 lipca 2019 r. nastąpiły zmiany w STIR polegające na raportowaniu dodatkowych danych w zakresie rachunków podmiotu kwalifikowanego. Ustawą o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 5 lipca 2018 r.⁸³² następnie zmienioną ustawą z dnia 4 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw⁸³³, dokonano m.in. rozszerzenia zakresu raportowania o przekazywanie informacji dotyczących rachunków lokaty terminowej podmiotu kwalifikowanego oraz zestawień ww. lokat.

Na mocy art. 119zv Ordynacji podatkowej, Szef KAS może zablokować rachunek bankowy podmiotu kwalifikowanego na okres do 72 godzin, w przypadku, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać. W uzasadnionych przypadkach, zgodnie z art. 119zw Ordynacji podatkowej, Szef KAS może przedłużyć termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące. Przepisy ustawy dotyczące blokady rachunku weszły w życie 30 kwietnia 2018 r.

⁸³⁰<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=18175> (dostęp 03.01.2023 r.).

⁸³¹Ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2018 r. poz. 723).

⁸³²(Dz. U. z 2018 r. poz. 723).

⁸³³(Dz.U. z 2018 r., poz. 1499).

⁸³³(Dz.U. 2019 r. poz.694).

Przekazywane przez banki i SKOKi dane dotyczące rachunków podmiotów kwalifikowanych (w tym przedsiębiorców) obejmują w szczególności:

- 1) informacje o otwieranych i prowadzonych rachunkach podmiotów kwalifikowanych, obejmujące przede wszystkim:
- 2) numer rachunku,
- 3) dane identyfikacyjne podmiotu kwalifikowanego,
- 4) dane identyfikacyjne pełnomocnika do rachunku i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego,
- 5) datę ustanowienia pełnomocnika lub reprezentanta,
- 6) zakres umocowania pełnomocnika;
- 7) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotu kwalifikowanego, obejmujące:
- 8) dane identyfikacyjne nadawcy i odbiorcy transakcji oraz ich numery rachunków;
- 9) datę, kwotę, walutę, tytuł i opis transakcji;
- 10) salda początkowe i końcowe zestawienia.

Warto w tym miejscu przytoczyć wyniki sprawozdania w zakresie przeciwdziałania wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi za 2020 r.⁸³⁴. Sprawozdanie jest realizacją obowiązku wynikającego z art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych⁸³⁵, zgodnie z którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej składa Prezesowi Rady Ministrów sprawozdanie za lata 2018-2020 w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi.

⁸³⁴ <https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir> (dostęp 07.01.2023 r.).

⁸³⁵ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2491)

Działania w zakresie blokad rachunków bankowych skutkują podjęciem przez urzędy celnoskarbowe kontroli celno-skarbowych, jak i działań dochodzeniowo-śledczych. O blokadzie na 72 godziny, jej ewentualnym przedłużeniu do 3 miesięcy oraz o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego, organ dokonujący blokady przedłużenia musi zawiadomić właściwą jednostkę prokuratury.

Zgodnie z art. 96 ust. 9 pkt 5 ustawy o podatku od towarów i usług naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika podatku od towarów i usług bez konieczności zawiadamiania o tym podatnika, jeżeli posiadane informacje wskazują na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 Ordynacji podatkowej lub SKOK-ów do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej.

Zaprezentowana statystyka pokazuje, że działania w sprawach związanych z blokadami rachunków bankowych w dużej większości przypadków oceniane są przez sądy jako prawidłowe. Natomiast jeśli chodzi o uchylone sprawy to przede wszystkim należy pamiętać, że blokady STIR to wciąż nowa instytucja, która funkcjonuje od stosunkowo krótkiego okresu czasu. W związku z tym, orzecznictwo sądowe jeszcze nie wyjaśniło wszystkich kwestii związanych z jej stosowaniem. Zalecenia i wytyczne wynikające z orzeczeń sądowych, w szczególności uchylających rozstrzygnięcia w zakresie blokad, są na bieżąco poddawane szczegółowej analizie. Zawarte w nich wskazówki, które odnoszą się do gromadzenia i oceny materiału dowodowego, stosowane są w kolejnych sprawach.

Zgodnie z art. 119zzf § 1 Ordynacji podatkowej, Szef KAS sprawuje kontrolę wypełniania przez banki, SKOK-i oraz izbę rozliczeniową obowiązków z zakresu ustawy STIR. Kontrola wypełniania tych obowiązków przez izbę rozliczeniową powinna być przeprowadzona nie rzadziej niż raz na rok.

W 2020 r. Szef KAS przeprowadził 14 kontroli w zakresie prawidłowości realizacji obowiązków STIR, o których mowa w Dziale IIIB Ordynacji podatkowej. Stwierdzone, w wyniku przeprowadzonych kontroli nieprawidłowości, skutkowały podjęciem wobec banków, przez Szefa KAS 12 postępowań administracyjnych, w sprawie nałożenia kary pieniężnej, o której mowa w art.119zzh Ordynacji podatkowej.

W 2020 r. wydanych zostało 11 decyzji nakładających na banki karę pieniężną w łącznej wysokości 1.065.000 zł. Od wydanych przez Szefa KAS decyzji w sprawie

nałożenia kary pieniężnej banki złożyły 6 odwołań do ministra właściwego do spraw finansów publicznych – z czego organ odwoławczy utrzymał w mocy 3 decyzje, a w pozostałych 3 przypadkach postępowanie odwoławcze na koniec 2020r. było w toku. W jednym przypadku strona złożyła skargę do WSA na decyzję organu II instancji – sprawa sądowa w toku.

Należy zgodzić się z Ministerstwem Finansów, że wzmożona ostatnimi laty aktywność polskiego ustawodawcy w zakresie tzw. uszczelniania systemu podatkowego oraz walka z nieprawidłowościami w zakresie podatku VAT jest zadaniem bardzo istotnym z punktu widzenia interesów ekonomicznych państwa. Instytucje publiczne muszą posiadać skuteczne, nowoczesne narzędzia do walki z nadużyciami i przestępstwami tego typu. Istotne jest jednak zachowanie równowagi między walką o interesy ekonomiczne i finansowe państwa a wolnością prowadzenia działalności gospodarczej.

Specjalny system informatyczny i algorytm będący jego podstawą poddaje stałej analizie rachunki podmiotów kwalifikowanych i ocenia, czy mogło dojść do nadużyć. Jeśli system STIR potwierdzi występowanie takiego ryzyka, organy Krajowej Administracji Skarbowej mogą zablokować dany rachunek kwalifikowany na 72 godziny, z możliwością przedłużenia o 3 miesiące. System bazuje na dwustopniowej weryfikacji: za pomocą mechanizmu informatycznego i decyzji urzędniczej.

W grudniu 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, opierając się na obowiązujących przepisach przedmiotowej ustawy, że przedłużenie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na podstawie mechanizmu STIR o 3 miesiące nie musi być oparte na postępowaniu dowodowym przeprowadzonym przez urzędników Krajowej Administracji Skarbowej. Nie jest również konieczne wysłuchanie wyjaśnień danego podatnika lub świadków.

Konstytucja RP w art. 45 pkt 1 stanowi, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. W tym kontekście, blokowanie rachunku bankowego podmiotu kwalifikowanego na okres nawet 3 miesięcy na mocy arbitralnej decyzji urzędniczej i bez zapewnienia właściwej ochrony interesów podmiotu objętego taką sankcją może naruszać to konstytucyjne prawo.

Warto wskazać, że celem ustawy STIR, która wprowadziła powyższe regulacje, jest zgodnie z opublikowanym do niej uzasadnieniem, uszczelnienie systemu podatkowego, a w szczególności ograniczenie luki w podatku VAT spowodowanej wyłudzeniami, eliminacja z obrotu gospodarczego podstawionych firm oszukujących uczciwych przedsiębiorców oraz poprawa warunków prowadzenia działalności gospodarczej dla wszystkich podatników poprzez przywrócenie uczciwej konkurencji na rynku. Jednym ze sposobów ułatwiających wykrywanie i ściganie wyłudzeń skarbowych ma być wymiana informacji i współpraca pomiędzy organami władzy publicznej, a podmiotami sektora finansowego⁸³⁶.

Wskazać należy, że wprowadzona ustawą STIR regulacja rodzi w doktrynie zastrzeżenia co do konstytucyjności i proporcjonalności ingerencji w prawo własności i prywatności⁸³⁷.

Z uwagi na fakt, że instytucja blokady rachunku bankowego zaczęła obowiązywać od dnia 30 kwietnia 2018 r., nie doczekała się ona jeszcze zbyt wielu wypowiedzi zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie; dotychczas zapadło kilkanaście wyroków tutejszego Sądu odnoszących się do jej zastosowania, które w większości są nieprawomocne.

Standardy zastosowania omawianej blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego może jednak, jak słusznie zauważa Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie⁸³⁸ wyznaczać orzecznictwo odnoszące się do zbliżonej instytucji regulowanej przepisami Ordynacji podatkowej, a mianowicie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych (art. 33 o.p.), gdzie występuje analogiczna przesłanka uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego, a zabezpieczenie dokonywane jest przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania (art. 33 § 2 o.p.).

Jak wskazuje się w orzecznictwie, zastosowanie instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 o.p. umożliwia organom dokonanie ingerencji w prawo własności podatnika, polegającej m.in. na czasowym ograniczeniu możliwości dysponowania zajęтым składnikiem majątkowym oraz zmniejszeniu zdolności operacyjnej i kredytowej.

⁸³⁶Por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 1880 (dostęp 11.01.2023 r.).

⁸³⁷Paweł Miłkuła, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej - wybrane szanse i ryzyka*, (w:) B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red.), *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, Warszawa, 2018 r., s. 367 - 394).

⁸³⁸Wyrok WSA w Warszawie z 13 listopada 2019 r., III SA/Wa 2280/19, opubl. LEX nr 2976310.

W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego⁸³⁹ ochrona praw majątkowych nie oznacza zupełnej niemożliwości ingerencji państwa w ich treść, ich absolutnej nienaruszalności. Ingerencja taka może być uznana za dopuszczalną, a nawet - celową. Konieczne jest jednakże zachowanie ram konstytucyjnych, wyznaczających granice dopuszczalnych ograniczeń ochrony prawa majątkowego⁸⁴⁰.

W innym wyroku z dnia 8 października 2013 r.⁸⁴¹, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że "ocena zgodności przesłanki uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego ze wskazanymi wzorcami kontroli sprowadza się do zbadania proporcjonalności tego rozwiązania. Pozostałe elementy testu dopuszczalności ograniczeń prawa własności wynikające z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie budzą kontrowersji - jest oczywiste, że kwestionowana instytucja została uregulowana w formie ustawowej i nie narusza istoty prawa własności (prowadzi bowiem tylko do jego czasowego ograniczenia, a nie do odjęcia - to bowiem jest możliwe dopiero po zakończeniu kontroli podatkowej i wydaniu odpowiedniej decyzji).

Oceniając art. 33 § 2 pkt 2 w związku z art. 33 § 1 o.p. w tej perspektywie należy mieć na względzie specyfikę analizowanej instytucji. Zabezpieczenia wydawane w toku kontroli podatkowej - w przeciwieństwie do zabezpieczeń wydawanych np. w postępowaniu egzekucyjnym - służą zagwarantowaniu wykonania potencjalnego zobowiązania podatkowego, którego istnienie i wysokość są przedmiotem sporu między organami skarbowymi i podatnikiem. Choć docelowo mają one zapewnić spełnienie przez podatnika obowiązku płynącego z art. 84 Konstytucji RP, to jednak są stosowane na etapie, kiedy byt i zakres tego obowiązku są jedynie prawdopodobne, a nie - pewne i ostateczne. Z tego powodu zbadanie, czy zastosowanie tego rozwiązania jest konieczne i proporcjonalne, powinno być dokonywane ze szczególną dokładnością - czym innym jest bowiem ingerencja w prawo majątkowe na podstawie prawomocnej decyzji wymiarowej (w tym wypadku ograniczenie praw podatnika jest bowiem konstytucyjnie uzasadnione i - o ile nie prowadzi do konfiskaty mienia - nie może być traktowane jako nieproporcjonalne naruszenie praw podatnika - por. cytowane wyżej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego), a czym innym - ustanowienie zabezpieczenia należności podatkowej, co do której toczy się dopiero kontrola podatkowa.

⁸³⁹Wyrok TK z 22 czerwca 1999 r., sygn. K 5/99, opubl. OTK 1999/5/100.

⁸⁴⁰Wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, opubl. OTK 2000/1/3.

⁸⁴¹Wyrok TK z 8 października 2013 r. sygn. SK 40/12, opubl. OTK-A 2013/7/97.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, zakwestionowana przesłanka zastosowania zabezpieczenia, tj. uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, pozwala organom skarbowym (pod kontrolą sądów administracyjnych) na odpowiednie ustalanie relacji między konkurującymi wartościami tj. prawem własności podatnika i obowiązkiem płacenia przez niego podatków. Zgodnie z powołanym wyżej orzecznictwem administracyjnym, organy skarbowe mają obowiązek nie tylko wykazać, że istnieje prawdopodobieństwo jego niewypłacalności, lecz także powinny ujawnić w uzasadnieniu decyzji zabezpieczającej powody zastosowania zabezpieczenia. Zaskarżony przepis gwarantuje więc (przynajmniej teoretycznie), że instytucja ta będzie stosowana w sposób rozważny i racjonalny. W taki też sposób jest on odczytywany przez sądy administracyjne, które podkreślają, że podejmując decyzję o wyborze zabezpieczenia, organ ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika⁸⁴².

Powyższe wywody dotyczące stosowania instytucji zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na mocy art. 33 o.p. mogą posłużyć do wypracowania standardów oceny prawidłowości zastosowania instytucji blokady rachunku bankowego podmioty kwalifikowanego przez Szefa KAS.

Jak słusznie argumentuje WSA⁸⁴³ wymogi przyjmowane dla wykazania uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego w zakresie blokady rachunku bankowego w ramach regulacji STIR powinny być wyższe niż w przypadku zabezpieczenia orzekanego na podstawie art. 33 o.p., a uzasadnienie stanowiska organu bardziej przekonujące. Decyzja orzekająca o zabezpieczeniu na podstawie art. 33 o.p. może być bowiem wykonana przez podatnika dobrowolnie, w formach wskazanych w art. 33d § 2d o.p. W świetle art. 33d § 3 i 4 o.p. zabezpieczenie dobrowolne nie dość, że stanowi alternatywę dla przymusowej realizacji decyzji orzekającej zabezpieczenie to, w razie jego przyjęcia, zyskuje pierwszeństwo przed realizacją decyzji zabezpieczeniowej w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. A zatem nawet, jeżeli podatnik nie przekona organu o niezasadności orzekania zabezpieczenia na podstawie art. 33 o.p. to może,

⁸⁴²Por. np. wyrok NSA z 24 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1875/07, przesłanka ta była badana np. w wyrokach: WSA w Warszawie z 4 marca 2011 r., sygn. akt: III SA/Wa 2005/10 i III SA/Wa 2006/10 oraz WSA w Olsztynie z 17 stycznia 2013 r., sygn. akt I SA/Ol 688/12.

⁸⁴³Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 13 listopada 2019 r., III SA/Wa 2280/19, opubl. LEX nr 2976310.

skutecznie oferując zabezpieczenie dobrowolne, uniknąć przymusowości realizacji tego zabezpieczenia. Tym samym może zniwelować lub ograniczyć uciążliwości orzeczonego zabezpieczenia dla bieżącej działalności podatnika. W tym zakresie, co do zasady, podatnik przestaje być zależny od ocen organu podatkowego.

Takich możliwości nie ma jednak podmiot kwalifikowany w reżimie procedury blokady rachunku bankowego. Inaczej niż w przypadku orzeczonego zabezpieczenia na podstawie art. 33 o.p., gdzie istnieje możliwość dobrowolnej realizacji zabezpieczenia przez podatnika (art. 33d § 2-4 o.p.), w razie orzeczenia blokady rachunku i jej przedłużenia, ustawa STIR nie przewiduje żadnych alternatywnych form uspokojenia uzasadnionych obaw organu co do niewykonania zobowiązania podatkowego. Art. 119zw § 5, art. 119zy oraz art. 119zz o.p. co prawda dają pewne uprawnienia Szefowi KAS do uznaniowej zmiany, uchylenia blokady lub zwolnienia środków albo zadysponowania pieniędzmi zablokowanymi na rachunku w ściśle określonych celach. Jednakże inaczej niż w przypadku regulacji art. 33d § 3 i 4 o.p., uelastycznienie blokady rachunku w reżimie ustawy STIR zależy od uznania organu podatkowego.

Funkcjonowanie STIR wiąże się nie tylko z naruszaniem standardów konstytucyjnych czy unijnych. Warto zwrócić uwagę na zgodność tych przepisów z Konwencją o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzoną w Rzymie 4.11.1950 r. czy też Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Wymienia się tutaj problemy ingerencji w prawo do prywatności i ochrony danych osobowych, w prawo do rzetelnego procesu, w tym podważenie domniemania niewinności, w prawo do ochrony własności oraz swobody działalności gospodarczej⁸⁴⁴.

Powyższe wnioski zupełnie przeczą uzasadnieniu projektu do ustawy o STIR⁸⁴⁵, gdzie można przeczytać, że jednym z obszarów ułatwiających wykrywanie i ściganie wyłudzeń skarbowych ma być „wymiana informacji i współpraca pomiędzy organami władzy publicznej a podmiotami sektora finansowego”. Jak słusznie zauważa P. Miś, cele ustawy w uzasadnieniu tworzą poczucie dezorientacji. Treść ustawy wskazuje na gromadzenie

⁸⁴⁴Por. M. Papis-Almansa, *The Polish clearing house system: a “STIR”ing example of the use of new technologies in ensuring VAT compliance in Poland and selected legal challenges* (w:) P. Miś, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka* (w:) *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, pod red. B. Brzezinskiego, K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego, Warszawa 2018 r., s. 368.

⁸⁴⁵Uzasadnienie rządowego projektu do ustawy o zmianie ustawy w celu przeciwdziałania wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, VIII kadencja, druk sejm. Nr 1880.

danych dotyczących podatników, jej tytuł na zapobieganie nadużywaniu sektora finansowego, a uzasadnienie na „uszczelnienie” systemu podatkowego. Zbieranie i analizowanie danych o przepływach z kwot pieniężnych pomiędzy rachunkami bankowymi może stanowić narzędzie w walce z uchylaniem się od opodatkowania, a dokonywanie przelewów bankowych można uznać za „wykorzystanie” sektora bankowego do takiego uchylania, to wyjaśnienie w uzasadnieniu w związku pomiędzy tymi elementami pozostawia wiele do życzenia⁸⁴⁶.

Izba Rozliczeniowa, oprócz zbierania i przekazywania organom podatkowym informacji o transakcjach bankowych, ustala również i przekazuje Szefowi KAS kluczową informację, jaką jest wskaźnik ryzyka. Czyli, na podstawie takich danych, ustalenia organów podatkowych mogą pociągać za sobą różne czynności. Najczęściej to będzie przypuszczenie, że działalność danego podmiotu ma związek z czynnościami oszukańczymi. Organy podatkowe reagują (jak twierdzą) zgodnie w świetle obowiązujących przepisów prawa blokadą rachunku bankowego na okres 72 godzin (zgodnie z art. 119 *z* O.p.).

Zdaniem autorki regulacje te naruszają w standardy konstytucyjne, takie jak konstytucyjne prawo do prywatności oraz inne chronione prawem tajemnice, jak ochrona danych powierzanych izbie rozliczeniowej, jako podmiotu prywatnego.

Analiza przepisów dot. STIR prowadzi do niepokojącego wniosku co do podejmowanych przez organy podatkowe działań. Niepokojące wydaje się być, że organy podatkowe przetwarzają i gromadzą dane o podatnikach, a codzienne dane przekazywane do Szefa KAS dają informacje o wszystkich przelewach w Polsce. Takie gromadzenie danych przez organy podatkowe stanowi poważną ingerencję w konstytucyjne prawo do prywatności wyrażone w art. 47 oraz 51 Konstytucji RP.

4. Raportowanie schematów podatkowych (MDR)

Obowiązujące od 1 stycznia 2019 r. przepisy rozdziału 11a Działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa stanowią implementację dyrektywy Rady UE 2018/822 z dnia 25.05.2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej

⁸⁴⁶ P. Mięka, *op. cit.* s. 371.

automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych⁸⁴⁷ (dalej: Dyrektywa MDR).

Celem przepisów MDR jest dostarczenie administracji skarbowej informacji, która będzie wykorzystywana przez organy podatkowe do poprawy jakości systemu podatkowego. Dostarczane informacje umożliwiają również szybką reakcję w postaci ewentualnych zmian legislacyjnych.

Ustawa ta wprowadziła od dnia 1 stycznia 2019 r. obowiązek przesyłania informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Schematami podatkowymi podlegającymi raportowaniu są szeroko pojęte zdarzenia, które mogą mieć wpływ na podatek, w tym na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego, odroczenie w czasie powstania obowiązku podatkowego, zmiany źródła przychodów. Co jest istotne, zdarzenia te nie zawsze muszą się wiązać z korzyścią podatkową – przywołana ustawa wyróżnia zarówno główne cechy rozpoznawcze powiązane z korzyścią podatkową, jak i cechy szczególne niepowiązane z taką korzyścią.

Ustawa wyróżnia trzy role, w jakich podmioty mogą wystąpić w trakcie opracowywania i wdrażania schematów podatkowych, tj. promotora, korzystającego i wspomagającego. Promotorem jest podmiot, który opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża schemat podatkowy. Może nim być w szczególności radca prawny, adwokat, doradca podatkowy, ale też pracownik banku i instytucji finansowych doradzający klientom. Wspomagającym jest osoba udzielająca pośrednio lub bezpośrednio pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępniania lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego. Jako osoby w szczególności mogące odgrywać rolę wspomagającego wskazano biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi księgowe, dyrektora finansowego, banki i instytucje finansowe, a także ich pracowników. Korzystającym jest zaś osoba fizyczna, osoba prawna czy też osoba niemająca osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażane jest uzgodnienie.

Podmiotem zobowiązanym do raportowania schematów podatkowych jest w pierwszej kolejności promotor, ale także wspomagający, jeżeli powziął lub powinien był powziąć wątpliwości i jeżeli nie otrzymał od promotora lub korzystającego informacji o nadaniu numeru schematu podatkowego (NSP). Korzystający jest zobowiązany do samodzielnego

⁸⁴⁷ Dz. Urz. UE L 139, ze zm.

raportowania schematów podatkowych, jeżeli uzgodnienie zostało opracowane przez niego samodzielnie bez pomocy promotora lub jeżeli promotor/wspomagający są objęci obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej.

Przepisy MDR nakierowane są zwłaszcza na umożliwienie szybkiego dostępu administracji podatkowej do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz informacji o promotorach i tych, którzy korzystają ze schematów podatkowych. Jak wynika z informacji na stronie Ministerstwa Finansów przepisy te powinny również zniechęcić podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania⁸⁴⁸.

Z analizy treści uzasadnienia ustawy z dnia 23 listopada 2018 r czytamy: „Polska administracja skarbową potrzebuje szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Tego rodzaju informacje są niezbędne w celu zidentyfikowania zagrożeń w obrębie prawa podatkowego, jakie stwarzają schematy podatkowe i podjęcia stosownych działań. Dostęp do właściwych informacji już na etapie opracowania schematów pozwala na poprawę szybkości reagowania i podejmowania kroków legislacyjnych lub regulacyjnych, w tym na skuteczniejszą ocenę ryzyka podatkowego i lepsze wykorzystanie przez administrację skarbową zasobów w celu ochrony dochodów budżetu państwa z podatków”⁸⁴⁹.

Już na etapie konsultacji publicznych zgłaszano wiele uwag do projektu ustawy oraz sygnalizowano konieczność wprowadzenia dłuższego okresu przejściowego na zapoznanie się z nowymi rozwiązaniami. Historycznie podstawą opracowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych była idea walki z agresywną optymalizacją podatkową, co wprost było zapisane w pierwszym projekcie dyrektywy z 2017 r.⁸⁵⁰ Ujawnione w ostatnich latach liczne afery podatkowe, takie jak chociażby w 2016 r. Panama Papers, dotycząca wycieku z kancelarii prawnej Mossack Fonseca zbioru 11,5 mln poufnych

⁸⁴⁸<https://www.podatki.gov.pl/mdr/raportowanie-schematow-podatkowych-mdr/>.

⁸⁴⁹Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 (VIII kad.), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9060A2C883ED1DE4C12583130069CECC/%24File/2860-uzas.docx>, (dostęp: 24.07.2022).

⁸⁵⁰Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych, Bruksela, dnia 21.6.2017, COM(2017) 335 final, <https://eur-lex.europa.eu/l> (dostęp: 24.07.2022).

dokumentów z rajów podatkowych (oprócz zaprezentowania roli przewodniej samej kancelarii prawnej wskazały one na aktywne działanie banków jako podmiotów wspierających podatników), były przyczynkiem kształtującym koncepcję ideologiczną działania Unii Europejskiej [8, pkt 4.1.]. Także problem unikania opodatkowania zysków przedsiębiorstw za pomocą legalnych mechanizmów, opierających się na umiejętnym planowaniu i wykorzystywaniu luk podatkowych, skłaniał do poszukiwania nowych rozwiązań umożliwiających eliminowanie tych luk prawnych (np. Google unikał opodatkowania w krajach UE dzięki zastosowaniu optymalizacji podatkowej do dochodów osiągniętych poza terytorium USA, czemu sprzyjało prowadzenie działalności w Irlandii). Z powyższych względów nałożono nowe obowiązki raportowe zarówno na podmioty wdrażające optymalizacje podatkowe jako beneficjentów (korzystający), jak i na podmioty współdziałające w tym procesie (promotor i wspomagający). Przewidziane są też mechanizmy braku raportowania, jeżeli transakcja została już zaraportowana.

Należy podkreślić, iż regulacje dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych to tylko jedno z działań zmierzających do ograniczenia nieuczciwych praktyk podatkowych i uszczelnienia polskiego systemu podatkowego. Inicjatorem była Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która wraz z przedstawicielami państw Grupy G20 opublikowała w 2015 roku ostateczną wersję raportu *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report OECD*⁸⁵¹. Rekomenduje on działanie, mające na celu przeciwdziałanie praktykom nadużyć podatkowych, poprzez wprowadzenie przez państwa członkowskie zasad obowiązkowego ujawniania informacji⁸⁵².

W raporcie określono zalecenia dotyczące między innymi modelowego projektu obowiązkowego systemu raportowania, w którym wykorzystano doświadczenia państw, w których funkcjonuje system obowiązkowego ujawniania informacji podatkowych.

Celem takich regulacji powinno być wykrycie schematów planowania podatkowego, które wykorzystują słabość systemu podatkowego, aby umożliwić administracji podatkowej wczesną reakcję (np. wydanie ostrzeżeń, działania edukacyjne, podjęcie kontroli) na pojawiające się schematy agresywnego planowania podatkowego bądź luki interpretacyjne przepisów podatkowych, zanim zostaną rozpowszechnione jako szkodliwa praktyka rynkowa.

⁸⁵¹<http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm> (dostęp: 23.02.2023 r.).

⁸⁵²A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawnokonstytucyjna*, Prz. Pod. 8/2020, s. 30-39;

Podkreślono, iż obowiązek raportowania schematów podatkowych musi cechować się jasnością i pewnością stosowania przez podmioty obowiązane, uwzględniać poziom ich wiedzy podatkowej lub zakresu dostępnych im informacji o danym schemacie podatkowym lub sposobie jego wdrożenia. Narzędzie to zastępować innych instytucji zapobiegających unikaniu opodatkowania, lecz winno mieć rolę subsydiarną względem istniejących narzędzi prawnych i faktycznych pozostających w dyspozycji administracji skarbowej, w tym zwłaszcza: klauzul anty-abuzywnych, ogólnych i szczególnych klauzul przeciwdziałających unikaniu podwójnego opodatkowania, analiz interpretacji prawa podatkowego, czynności sprawdzających, postępowań kontrolnych i podatkowych.

Konsekwencją działań OECD jest Dyrektywa MDR, której nadrzędnym celem jest poprawa funkcjonowania rynków wewnętrznych poprzez zniechęcenie do korzystania z transgranicznych uzgodnień z zakresu agresywnego planowania podatkowego. Struktury bazujące na uzgodnieniach, które obejmują różne jurysdykcje, powodują, iż państwa członkowskie mają istotne problemy z ochroną swoich krajowych baz danych przed erozją⁸⁵³.

Ustawą nowelizującą została dokonana transpozycja dyrektywy MDR do krajowego porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2019r, czyli rok przed obowiązkową datą jej implantacji. Należy przy tym zauważyć, iż w większości krajów członkowskich UE implementacja nastąpiła w terminie wynikającym z Dyrektywy, co pozwoliło na dłuższe konsultacje i dokładną analizę jej skutków.

Nietrudno dostrzec analogii w zakresie implementacji przez polskiego ustawodawcę Dyrektywy Rady (UE) nr 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. (dyrektywa ATAD), która obligowała do wdrożenia przyjętych w niej rozwiązań w zakresie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych (*exit tax*) najpóźniej 1 stycznia 2020 r. Ustawodawca również w tym przypadku nie skorzystał z prawa do odroczenia obowiązku transpozycji przepisów unijnych i podatek *exit tax* wszedł w życie z początkiem 2019 r.⁸⁵⁴.

Nie sposób również nie zauważyć, iż w przypadku implementowania obu tych dyrektyw podobnie przebiegał proces legislacji⁸⁵⁵. Pomimo potrzeby dodatkowych

⁸⁵³ Preambuła Dyrektywy MDR – motyw 2

⁸⁵⁴ Również te regulacje budzą wątpliwości o charakterze zasadniczym. Szerzej: A. Mariański, *Podatek od wyjęcia – przykład nieprzemyślanej legislacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy, 8/2019, s. 21 i nast.

⁸⁵⁵ Zob. także: A. Mariański, *Polska legislacja podatkowa – dokąd zmierzamy?* (w:) *Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach*, red. J. Szolno-Koguc, Lublin 2019.

konsultacji, krytyki ze strony partnerów społecznych, zmiany w przepisach uchwalane były zgodnie z pierwotnie założonymi przez projektodawcę terminami, przy dokonaniu jedynie kosmetycznych poprawek. przypadku MDR pośpiesznie wprowadzana regulacja, zawierająca wręcz niewyobrażalną ilość niedomówień wymagała tłumaczenia przez resort finansów w drodze oficjalnych objaśnień⁸⁵⁶. Według zapowiedzi przedstawicieli MF będą zresztą kolejne, bowiem dotychczasowe są niewystarczające, a czasami wręcz skutkują kolejnymi niedomówieniami.

Dyrektywa MDR nakłada obowiązek ujawniania informacji o transgranicznych schematach podatkowych. Polski prawodawca był jednak zdania, iż agresywne planowanie podatkowe dotyka nie tylko uzgodnień międzynarodowych, lecz również tych o charakterze krajowym. W konsekwencji zdecydował, iż mechanizm raportowy obejmie również schematy, niemające w sobie elementu transgranicznego, o ile dotyczyć będą tych podatników, których działania prowadzić mogą do istotnych skutków w dochodach budżetu Państwa⁸⁵⁷. W przypadku obowiązku raportowania schematów podatkowych dla uzgodnień krajowych ustawodawca zastosował kryterium kwalifikowanego korzystającego⁸⁵⁸.

Na gruncie przepisów o obowiązku raportowania schematów podatkowych, a także wydanych objaśnień podatkowych warta rozważenia jest kwestia, czy nie dochodzi do przekroczenia uprawnień kompetencyjnych i naruszenia zasady trójpodziału władzy, czyli jednej z najważniejszych zasad demokratycznego państwa prawa. Zgodnie z art. 10 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. władzę ustawodawczą sprawują Sejm i Senat, władzę wykonawczą – Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej i Rada Ministrów, a władzę sądową – sądy i trybunały. W myśl tej zasady tworzenie prawa to rola parlamentu, który jest upoważniony do stanowienia ustaw. Przywołany akt prawny wskazuje, że parlament może delegować w pewnym zakresie kompetencje do stanowienia prawa na władzę wykonawczą w formie wydawania rozporządzeń, jednakże ustawa wyraźnie musi przewidywać ten tryb i określać zakres przedmiotowy rozporządzenia⁸⁵⁹.

⁸⁵⁶Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/> (dostęp: 5.01.2020 r.).

⁸⁵⁷A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*. s.36.

⁸⁵⁸Art. 86 a § 4 o.p.

⁸⁵⁹Jan Ney, Obowiązek raportowania schematów podatkowych... <file:///Users/iwonabiernat-baran/Downloads/articles-1732102>. s. 4 (dostęp: 03.02.2023 r.).

Nie sposób się nie zgodzić z A. Mariański⁸⁶⁰, że przebieg procesu legislacyjnego od samego początku budził wątpliwości. Omawiane przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy nowelizującej podpisanej przez Prezydenta RP 14 listopada 2018 r., opublikowanej w Dzienniku Ustaw 23 listopada 2018 r. Prace w Sejmie nad projektem ustawy toczyły się od dnia 25 września 2018 r. do 24 października tego roku, kiedy to przekazano uchwaloną ustawę do Senatu. Senat już 26 października przyjął stanowisko, w którym nie wniósł poprawek. W konsekwencji 29 października ustawę przekazano Prezydentowi RP do podpisu.

Warto zauważyć, że ustawa nowelizująca liczy 100 stron i zmienia następujące ustawy: ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawę z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze, ustawę z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, ustawę z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, ustawę z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych, ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, ustawę z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, ustawę z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych, ustawę z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, ustawę z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz ustawę z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Jak się wydaje uważna, precyzyjna i pogłębiona analiza proponowanych regulacji wymagała zatem od parlamentarzystów nie tylko specjalistycznej wiedzy, ale przede wszystkim czasu.

Omawiane przepisy budzą od momentu wejścia w życie wiele wątpliwości, dlatego konieczne stało się wydanie objaśnień w trybie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Objasnienia liczą ponad 100 stron i zostały wydane 31 stycznia 2019 r. – Informacje o schematach podatkowych (MDR), tj. miesiąc po wejściu w życie kwestionowanych przepisów. Objasnienia te dotyczą stosowania przepisów pomieszczonych w art. 86a–86o ustawy – o.p. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 o.p. zastosowanie się przez

⁸⁶⁰A. Mariański, A. Michalak, Wprowadzenie obowiązku *raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*. s.36.

podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych.

Ustawa z dnia 23 listopada 2018 r. wprowadza przepisy o charakterze ogólnym, nakładające obowiązek raportowania, lecz nie przyznaje władzy wykonawczej kompetencji do ograniczenia zakresu tego obowiązku. Władza wykonawcza jest uprawniona do wydawania objaśnień podatkowych, które służą do wyjaśniania wątpliwości i tłumaczenia podatnikom, co ustawodawca miał na myśli, tworząc konkretne przepisy. Kiedy dokonuje interpretacji, nie może wychodzić poza zakres materii ustawowej. Wspomniane wyżej objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r. zawężają zakres raportowania danych podatkowych (np. wskazują na brak konieczności raportowania ulgi badawczo-rozwojowej, choć spełnia ona przesłanki ustawowe objęcia tym obowiązkiem), w istocie zatem Minister Finansów wkroczył tu po części w kompetencje władzy ustawodawczej. Wydaje się jednak, że mimo potencjalnego przekroczenia uprawnień przez władzę wykonawczą podatnicy mogą w tym przypadku korzystać z ochrony wynikającej z zastosowania się do wydanych objaśnień (art. 14n § 4 pkt 1 o.p.).

W prawie podatkowym, w tym przede wszystkim przy określaniu wysokości zobowiązań podatkowych oraz zasad ich ponoszenia, w sposób najbardziej wyrazisty uzewnętrznia się kolizja interesów dwóch podmiotów, tj. państwa i podatnika. Z jednej strony państwo – zgodnie z postanowieniem art. 217⁸⁶¹ oraz art. 84 Konstytucji RP – ma niezwykle szeroką swobodę w zakresie ustawowego nakładania podatków. Z drugiej jednak strony jest ono zobowiązane do respektowania fundamentalnych zasad sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP) oraz równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP) i wywodzonej z niej zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP). Dlatego też, skoro każde opodatkowanie ze swej istoty (niejako z natury podatku) narusza w określonym zakresie sferę wolności i praw ekonomicznych (a zwłaszcza prawo własności, ponieważ jest ingerencją w sferę praw podmiotowych), państwo musi również

⁸⁶¹Zob. szerzej: A.Mariański, W.Nykiel, Komentarz do art. 217, (w:) M.Safjan, L.Bosek (red.) Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87-243, Warszawa 2016, s. 1482 i n.

respektować szczególne znaczenie konstytucyjnych unormowań wyznaczających ramy tej ingerencji, w tym nienaruszalność prawnych i ekonomicznych granic opodatkowania⁸⁶².

W zakresie stosowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych należy wskazać na potencjalne zagrożenia w obszarze naruszenia standardów konstytucyjnych.

Przepisom o MDR zdecydowania zarzucić należy niedostateczną precyzję i dookreśloność regulacji.

Normy prawa podatkowego winny mieć w jak najmniejszym stopniu charakter norm ingerencyjnych⁸⁶³. Charakter norm prawa podatkowego silnie wpływa na obowiązki związane z przyzwoitą legislacją. Przepisy prawa podatkowego jako skierowane do ogółu obywateli muszą cechować się przejrzystą i jasną konstrukcją, tak aby zapewnić możliwość ich powszechnego rozumienia.

Standard prawidłowej legislacji podatkowej winien spełniać przynajmniej następujące kryteria:

- „- każdy przepis, który ogranicza konstytucyjne wolności i prawa, winien być sformułowany w sposób, który pozwala jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom;
- każdy przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie,
- każdy przepis winien być tak ujęty, aby zakres jego stosowania obejmował tylko sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zmierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”⁸⁶⁴.

W całej rozciągłości należy zgodzić z A. Mariański⁸⁶⁵, że omawiane regulacje znacząco wykraczają poza zakres wynikający z rekomendacji OECD czy też Dyrektywy MDR. Przerzucono na podatników szereg obowiązków, w wyniku których administracja

⁸⁶²J. Marusik, *Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym*, Studia BAS Nr 2(54) 2018, s. 67–91.

⁸⁶³A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Tom I*, s. 178 i n.

⁸⁶⁴A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo (w:) Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2006, s. 69-70

⁸⁶⁵A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, s.36.

podatkowa pozyskuje informacja na własne potrzeby, najczęściej nie służące przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Nie można nie zauważyć również jak wyglądał przebieg procesu legislacyjnego. Omawiane przepisy weszły w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy nowelizującej podpisanej przez Prezydenta RP 14 listopada 2018 r., opublikowanej w Dzienniku Ustaw 23 listopada 2018 r. Prace w Sejmie nad projektem ustawy toczyły się od dnia 25 września 2018 r. do 24 października tego roku, kiedy to przekazano uchwaloną ustawę do Senatu. Senat już 26 października przyjął stanowisko, w którym nie wniósł poprawek. W konsekwencji 29 października ustawę przekazano Prezydentowi RP do podpisu.

W świetle przepisów Regulaminu Sejmu (uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r., MP z 2018 r. poz. 729; dalej: Regulamin Sejmu) uchwalanie projektu ustawy w trybie pilnym m.in. może odbyć się bez dochowania terminów określonych w art. 37 ust. 4 Regulaminu Sejmu (zgodnie z którym pierwsze czytanie może się odbyć nie wcześniej niż siódmego dnia od doręczenia posłom druku projektu, chyba że Sejm lub komisja postanowią inaczej) oraz pilny projekt ustawy Marszałek Sejmu wprowadza do porządku dziennego posiedzenia Sejmu, najbliższego po zakończeniu prac komisji.

Choć Konstytucja oraz przywołane wyżej regulaminy Sejmu i Senatu nie określają minimalnego czasu, jaki powinien zostać przeznaczony na debatę parlamentarną nad projektem ustawy, a przyspieszone uchwalanie ustaw może jednak być niezbędne ze względu na stan spraw państwowych, wymogi prawne czy też konkretną sytuację faktyczną, wydaje się, że stanowienie prawa podatkowego wymaga szczególnego namysłu, precyzji, analizy i refleksji, nawet wówczas, gdy ma stanowić implementowanie dyrektywy. Z tego względu ustrojodawca wykluczył możliwość uznawania projektów ustaw podatkowych za projekty pilne. W omawianym przypadku jednak, czas na dokonanie implementacji upływa dopiero 31 grudnia 2019 r. Trudno zatem uznać, że pośpiech ustawodawcy uzasadniony był ważnym interesem publicznym, a nie wyłącznie dopełnieniem wymogu uchwalenia i opublikowania nowych przepisów podatkowych na miesiąc przed początkiem nowego roku (wymogu wynikającego z orzecznictwa trybunalskiego)⁸⁶⁶.

⁸⁶⁶A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*. s.36.

Analizując już uzasadnienie projektu do ustawy zauważyć można, że regulacje dotyczące MDR naruszają zasadę proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust.3 Konstytucji RP.

Zasada proporcjonalności wywiedziona z Konstytucji RP, a dokładniej art. 2 jest w literaturze rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji” ustawodawcy. Zasada ta dotyczy jedynie formalnego sposobu korzystania ze swobody regulacyjnej przez ustawodawcę⁸⁶⁷. Naruszenie zasady proporcjonalności oznacza, że cel regulacji jest zupełnie nieracjonalny i nieuzasadniony, albo środki, które służą jego realizacji, są niewłaściwe oraz nieefektywne lub też nadmiernie dolegliwe (represyjne)⁸⁶⁸.

Trybunał Konstytucyjny wyprowadził trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy realizujące konstytucyjną zasadę proporcjonalności, którą powinien kierować się ustawodawca w ramach podejmowanych prac legislacyjnych:

- 1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana,
- 2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków),
- 3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli.

Jak wskazuje w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny: „*W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności ma ściśle sprecyzowany charakter związany z ochronną funkcją konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela*⁸⁶⁹. *W demokratycznym państwie prawnym konstytucyjne wolności i prawa mają bowiem przede wszystkim gwarantować jednostce ochronę przed nadmierną ingerencją państwa. W doktrynie podkreśla się, że konstytucjonalizacja zasady proporcjonalności wiąże się przede wszystkim z realizacją tzw. funkcji ochronnej, określającej relacje państwo – jednostka (...)* To znaczy, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to

⁸⁶⁷ Wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7.

⁸⁶⁸ Wyrok TK z 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9.

⁸⁶⁹ Wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7.

*niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. (...) Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki. Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować (...) zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych*⁸⁷⁰.

Prawodawca transponując unijne przepisy, kierując się celem Dyrektywy MDR, przyjął rozwiązania, które stanowią naruszenie analizowanej zasady proporcjonalności⁸⁷¹. Uchwalone przepisy jako nieprzejrzyste, nieczytelne (wymagające wielokrotnych objaśnień) obciążają podmioty zobowiązane do raportowania w sposób nadmierny (raportowanie ulg i zgodnych z prawem preferencji) nieadekwatny do celu, który powinny realizować (walka z agresywnym planowaniem podatkowym).

Analizując przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych stwierdzić należy, że cechują się one brakiem jasności, precyzyjności i określoności. Zastosowanie zarówno wykładni systemowej, jak i celowościowej nie może bowiem w szczególności doprowadzić do ustalenia katalogu sytuacji, w których powstaje np. obowiązek raportowania przez doradcę podatkowego jako promotora lub wspomagającego, a przekazanie informacji o schemacie podatkowym wymaga zwolnienia z tajemnicy zawodowej, oraz kiedy nie wymaga (przy czym – co istotne – ustawodawca nie określa formy ani trybu takiego zwolnienia). Tym samym wejście ich w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniego *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji RP)⁸⁷².

W obszarze omawianej tematyki zdecydowanie doszło również do naruszenia zasady nie działania prawa wstecz */lex retro non agit/*, która jest jedną z naczelných zasad.

Słuszne wydaje się przedstawienie stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, które dość jednoznacznie zostało zaprezentowane w wielu wyrokach, np. w wyroku z dnia 28 maja 1986 r.: „Zasada niedziałania prawa wstecz jakrektywa postępowania skierowana pod adresem organów stanowiących prawo polega na tym, że nie należy stanowić norm prawnych,

⁸⁷⁰Wyrok TK z lutego 2014, P 24/12, OTK ZU Nr 2/A/2014, poz. 9.

⁸⁷¹Szerzej: A. Michalak, *Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Monitor Podatkowy 7/2017, s. 24 i n.

⁸⁷²A. Mariański, A. Michalak, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*. s.36.

które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń (rozumianych sensu largo), które miały miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych norm prawnych i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych normami tymi przewidzianych. W przypadku, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych nowych norm w życie, wówczas mamy do czynienia z ustanowieniem norm z mocą wsteczną (z nadaniem nowym normom mocy wstecznej). Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Przy ustalaniu następstw prawnych zdarzeń, które miały miejsce pod rządami dawnych norm, ale występują w okresie, gdy nowa norma weszła w życie należy – zgodnie z zasadą *lex retro non agit* – następstwa te określać na podstawie dawnych norm, ale jedynie do czasu wejścia w życie norm nowych”⁸⁷³.

Kolejną kwestią dotyczącą przepisów o raportowaniu schematów podatkowych jest ocena konstytucyjności tych przepisów z punktu widzenia nienależytej ochrony praw podatnika.

Do Trybunału Konstytucyjnego trafił wniosek Krajowej Izby Doradców Podatkowych o zbadanie zgodności z konstytucją przepisów ordynacji podatkowej w zakresie związanym z raportowaniem schematów podatkowych, a w konsekwencji z tajemnicą doradców podatkowych. Od początku prac nad tymi przepisami, Krajowa Izba Doradców Podatkowych wskazywała na ich wadliwość i niezgodność z Konstytucją RP. Wniosek dotyczy przepisów rozdziału 11a ordynacji podatkowej, które weszły w życie 1 stycznia 2019 roku i nakładają obowiązek raportowania schematów podatkowych.

Jak podnosi Krajowa Izba Doradców Podatkowych ⁸⁷⁴. Przepisy w tym zakresie przewidują możliwość zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej oraz określają sytuacje, w których przekazanie informacji nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Krajowa Rada Doradców Podatkowych już na etapie postępowania legislacyjnego krytycznie odnosiła się do propozycji uchwalenia unormowań w tym kształcie, podnosząc, że ich obowiązywanie jest nie do pogodzenia z zasadami funkcjonowania zawodu zaufania publicznego, jakim jest profesja doradcy podatkowego.

⁸⁷³Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 28 maja 1986 r., U 1/86, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/u/-1-86-orzeczenie-trybunalu-konstytucyjnego-520123094>, dostęp: 21.12.2022.

⁸⁷⁴ <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/10/6259>.

Sprzeciw samorządu doradców podatkowych budzi również sposób i forma wprowadzonego obowiązku raportowania schematów podatkowych. Przepisy te zostały wprowadzone w Polsce znacznie wcześniej niż w innych krajach UE oraz w dużo szerszym zakresie, niż przewidują to konieczne do zaimplementowania regulacje dyrektywy unijnej. W ocenie KIDP polskie regulacje są nieprecyzyjne i niejednoznaczne przez co budzą problemy w wykładni i stosowaniu nowego prawa, nawet w tak zasadniczych kwestiach jak określenie, które uzgodnienia są schematem i wymagają zaraportowania. Jednocześnie brak jest jeszcze orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości czy krajowej judykatury, które wyjaśniałoby wątpliwości interpretacyjne.

Samorząd doradców podatkowych nie podważał samego obowiązku raportowania schematów podatkowych. Podkreślano, że obowiązek ten dla podatnika i doradcy podatkowego jest nieproporcjonalny do celów wprowadzenia tych przepisów.

Wnioskiem z dnia 19 grudnia 2019 r.⁸⁷⁵ Krajowa Rada Doradców Podatkowych, zwana dalej KRDP złożyła skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP.

We wniosku KRDP wystąpiła o badanie zgodności z Konstytucją RP:

- art. 86b, art. 86 d, art. 86 e i art. 86 f o.p. w związku z art. 37 ust. 4 ustawie o doradztwie podatkowym⁸⁷⁶, zwaną dalej u.d.p. w zakresie jakim wykonanie tych przepisów odnośnie przekazania informacji o schemacie podatkowym skutkuje obowiązkiem naruszenia tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego z art. 2 i art. 17 ust. 1 w związku z art. 31 ust.3, art. 51 ust.2, art. 58 ust. 1 Konstytucji RP;
- art. 86 a – art. 86 o o.p. zakresie, w jakim ich wejście w życie naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasady odpowiedniego *vocatio legis* z art. 2 Konstytucji RP;
- art. 86 a – art. 86 o o.p. w związku z art. 2, art. 7, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;
- art. 86 a – art. 86 o o.p. w związku z art. 2 i wstępem do Konstytucji RP oraz art. 17 ust. 1, art. 45 ust.1 Konstytucji RP, ponieważ tworząc instytucję publiczną w kształcie

⁸⁷⁵ <https://kidp.pl/files/newsall/6259.pdf>.

⁸⁷⁶ Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. 2021, poz. 2117).

uniemożliwiającym jej rzetelne i sprawne działanie, naruszają zasady państwa prawnego w zakresie konstytucyjnego prawa obywateli do korzystania z usług samorządu zawodu zaufania publicznego oraz prawa do sądu;

- art. 28 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora lub wspomagającego osób będących doradcami podatkowymi do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP.

KRDP, występując jako organ Krajowej Izby Doradców Podatkowych z wnioskiem do TK słusznie zakwestionowała konstytucyjność tych aktów normatywnych, które dotyczą wykonywania zawodu doradcy podatkowego, zwłaszcza w aspekcie nałożonych na członków korporacji obowiązków i przyznanych im uprawnień. KRDP sprawuje pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego, a występując o ochronę interesów związanych z zawodem, działa również w interesie ochrony praw podatnika. Nałożony na doradców podatkowych na mocy zaskarżonych przepisów obowiązek przekazywania ww. informacji jest sprawą dotyczącą interesów doradców podatkowych związanych z wykonywaniem przez nich zawodu.

Obowiązek przekazywania ww. informacji skutkuje naruszeniem tajemnicy zawodowej, stanowiącej immanentny element i podstawę wykonywania zawodu zaufania publicznego. Działanie takie należy postrzegać jako zagrożenie dla fundamentalnych gwarancji cechujących wykonywanie zawodu doradcy podatkowego. Tajemnica zawodowa, którą są objęci doradcy stanowi fundament europejskiego systemu prawnego. Interes osób korzystających z pomocy profesjonalisty, a nawet sfera ich prywatności „udostępniona” doradcy podatkowemu, mogą znaleźć się w konflikcie z innymi dobrami, również zasługującymi na ochronę, w szczególności dotyczącymi interesu całego społeczeństwa.

KRDP w złożonej skardze podnosi naruszenie podstawowych standardów konstytucyjnych tj: zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zasady proporcjonalności (art. 31 ust.3 Konstytucji RP), prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji RP), wolności komunikowania się (art. 49 Konstytucji RP), autonomii jednostki względem każdej informacji (art. 51 Konstytucji RP), wolności zrzeszania się (art. 58 ust. 1 Konstytucji RP). Naruszenie tych podstawowych

standardów konstytucyjnych godzi w ochronę praw podatnika. Trybunał Konstytucyjny na dzień pisania tej pracy nie wydał jeszcze wyroku w tej sprawie. Natomiast wypowiedział się w podobnej sprawie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁸⁷⁷.

Wyrok ten dotyczy regulacji prawnych obowiązujących w Belgii, ale wydaje się mieć duże znaczenie dla naszego porządku prawnego. Trybunał jednoznacznie opowiedział się za nienaruszalnością ich tajemnicy zawodowej. Sprawa dotyczyła przepisów o obowiązkowym ujawnianiu schematów podatkowych. Sprawa trafiła do Trybunału jako pytanie prejudycjalne belgijskiego trybunału konstytucyjnego. Do niego z kolei zwróciły się ze skargą organizacje belgijskich adwokatów. Zarzucały krajowym przepisom, wdrożonym na podstawie unijnej dyrektywy 2018/822, że obowiązek ujawniania podatkowych planów ich klientów ingeruje w tajemnicę adwokacką.

Trybunał Sprawiedliwości, rozstrzygając w przedmiocie pytania prejudycjalnego, przypomniał, że prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się jest prawem podstawowym gwarantowanym na poziomie unijnym przez Kartę. W myśl jej art. 51 ust. 1 Karta ma zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują prawo Unii. W przypadku zatem, gdy prawo krajowe realizuje cele wskazane przez prawo unijne (poprzez implementację dyrektywy 2018/822) mamy niewątpliwie do czynienia ze stosowaniem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 Karty⁸⁷⁸.

Wyrok TS C-694/20, Orde van Vlaamse Balies, wywołał spory oddźwięk w dyskursie podatkowoprawnym. Nie dziwi to w sytuacji, gdy od dawna podnoszono, że wymóg raportowania schematów podatkowych stanowi nieproporcjonalne ograniczenie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego (adwokata, radcy prawnego), za czym nie stoją wystarczająco silne podstawy aksjologiczne. Z wyroku TS C-694/20, Orde van Vlaamse Balies, wynika, że podobnie jak ETPCz – traktuje on tajemnicę zawodową jako element systemu ochrony praw człowieka, a art. 7 Karty chroni poufność wszelkiej korespondencji między jednostkami, także przez ochronę wymiany informacji między prawnikami a ich klientami. Trybunał Sprawiedliwości dopuszcza możliwość ingerencji w prawo do

⁸⁷⁷Wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2022 r. (Orde van Vlaamse Balies i inni, sygn. C-694/20)

⁸⁷⁸ Por. wyrok TS z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hans Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, pkt 21; A. Franczak, Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika (w:) Ochrona praw podatnika, diagnoza sytuacji, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 115 i n.

prywatności przez zwolnienie z tajemnicy zawodowej jedynie w sytuacji, gdy ingerencja spełnia kryteria przewidziane w art. 52 ust. 1 Karty⁸⁷⁹.

5. Wnioski

Oceniając funkcjonowanie systemu gromadzenia i przetwarzania danych bankowych STIR, JPK czy MDR w kontekście przepisów konstytucyjnych oraz unijnych z punktu widzenia gwarancji procesowych strona autorka dostrzega wyjście ustawodawcy poza ramy nakreślone standardami konstytucyjnymi.

Widoczne problemy jakie wiążą się z omawianymi regulacjami to: ingerencja przez STIR w konstytucyjne prawo do prywatności, tajność algorytmów przewidzianych w ustawie oraz zgodność wprowadzonych regulacji z unijnym standardem rejestracji podatników dla celów podatku VAT⁸⁸⁰. Ponadto jak słusznie zauważa P. Majka⁸⁸¹ charakter działań analitycznych prowadzonych przez organy podatkowe w sposób wyraźny odróżnia je od czynności podejmowanych w ramach procedur podatkowych. Czynności te są prowadzone bez udziału oraz wiedzy podatnika oraz nie mieszczą się w grupie czynności określanych jako procedury podatkowe. Adresatem norm regulujących czynności analityczne jest wyłącznie organ podatkowy, a ich charakter nie wymaga, by ich przebieg regulować w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Dodatkowo powstaje obecnie zagrożenie ryzyka kierunku docelowego modelu stosowania prawa, w którym w jakimś stopniu podstawą wydanej decyzji podatkowej będą głównie ustalenia algorytmów.

W obliczu wzmożonych przepływów i coraz to nowszych metod analiz danych dotyczących podatników, coraz trudniej jest stwierdzić co się z tymi danymi dzieje. W dobie automatyzacji, algorytmizacji procesu oceny ryzyka i typowania do kontroli, a nawet wymiaru podatkowego, powstaje też pytanie, na ile transparentne są te procesy, nie tylko dla podatnika, ale i organów podatkowych, sądowych czy parlamentu⁸⁸².

⁸⁷⁹A. Franczak, Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie raportowania schematów podatkowych narusza art. 7 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 8.12.2022 r. C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in., Prz. Pod. 4/2023, s. 14.

⁸⁸⁰P. Mikuła, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka (w:) Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, pod red. B. Brzezinskiego, K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego, Warszawa 2018 r., s. 368.

⁸⁸¹P. Majka, Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej krajowej administracji skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym,

⁸⁸²M. Sęk, *Prawo do informacji w prawie podatkowym (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, s. 373.

Administracja podatkowa powinna informować społeczeństwo o zakresie i źródłach pozyskiwania danych do celów podatkowych i sposobie ich wykorzystania, tak aby możliwe było dokonanie oceny społecznej, czy działania te odpowiadają jeszcze zasadzie proporcjonalności⁸⁸³.

Jednym z najważniejszych konceptów prawniczych, niedocenianym, trudnym w korzystaniu i mało w Polsce znanym - jest proporcjonalność. Pojęcie to jest znane prawu wspólnotowemu i Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Na gruncie tych systemów proporcjonalność jest jednym z głównych kryteriów oceny czy ustawodawstwo wewnątrz krajowe odpowiada wymaganiom prawa wspólnotowego i czy wewnątrz krajowe standardy ochrony praw jednostki odpowiadają zarówno samej Konwencji jak i *acquis*, ukształtowanemu na jej tle. Polska Konstytucja zawiera art. 31 ust. 3. Jest to przepis dotyczący proporcjonalności, bez wątpienia odnoszący się do granic, w jakich ustawodawcy zwykłego wolno regulować ustawami wkraczać w granice i treść publicznych praw podmiotowych, zakotwiczonych w samej Konstytucji. Sprawa ma jednak znacznie szersze znaczenie.

Wraz ze wzrostem ilości danych pozyskiwanych przez organy podatkowe oraz rosnącym wykorzystywaniem w ocenie ryzyka dużych zbiorów danych (*big data*) i algorytmów, w tym algorytmów samouczących się, wzrastają obawy nie tylko o przejrzystość procedur, ale i proporcjonalność ingerencji w prywatność podatników. Administracja podatkowa nie może stać się wszechwiedzącym, zautomatyzowanym Wielkim Bratem (*Big Brother*), dodatkowo utrzymującym społeczeństwo w nieświadomości tej wszechwiedzy i przebiegu zautomatyzowanych procesów decyzyjnych⁸⁸⁴.

Sposób pozyskiwania danych i podstawowe założenia, na jakich opiera się funkcjonowanie algorytmów wykorzystywanych do oceny ryzyka, typowania do kontroli, a nawet wymiaru podatku, powinny być zatem jawne a takim zakresie, by z jednej strony nie zagroziło to skuteczności egzekwowania należności podatkowych, a z drugiej umożliwiło ich ocenę pod kątem sprawiedliwości czy racjonalności. Określenie optymalnego poziomu jawności w tym obszarze, wymaga ostrożnego wyważenia tych wartości i pozostaje jednym z

⁸⁸³M. Sęk, *ibidem*, s. 373.

⁸⁸⁴ M. Sęk, *ibidem*, s. 375.

najważniejszych wyzwań z zakresu prawa do informacji w prawie podatkowym w dobie cyfryzacji⁸⁸⁵.

⁸⁸⁵Ibidem, s. 375.

Zakończenie

Problematyka gwarancji procesowych uczestników procedur podatkowych jest obecna w polskiej nauce prawa podatkowego od dłuższego czasu. Jednak opracowania na ten temat nie są liczne i zwykle obejmują wybrane aspekty lub instytucje.

Niedosyt naukowej analizy problematyki ochrony praw podatnika pogłębia się współcześnie ze względu na powszechną na świecie praktykę podnoszenia efektywności systemów podatkowych w drodze nowych rozwiązań prawnych. Dzieje się to niejednokrotnie kosztem ograniczenia podstawowych praw podatnika (gwarancji prawnych) w imię idei powszechności opodatkowania, sprawiedliwości czy solidarności społecznej.

Pojęciem gwarancji często posługuje się doktryna w ramach różnych gałęzi prawa procesowego, szczególnie postępowania karnego, wskazując, że są to środki mające na celu zabezpieczenie określonych praw lub interesów jednostki. W obszarze prawa podatkowego, gwarancje wiążą się z realizacją funkcji ochronnej przepisów proceduralnych. Gwarancje procesowe przewidziane są nie tylko w Ordynacji podatkowej, lecz również w Konstytucji RP, Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej oraz Europejskim Kodeksie Dobrej Administracji. Na kształt postępowania znaczący wpływ ma również Europejska Konwencja Praw Człowieka. Jednak większość regulacji o charakterze gwarancji procesowych zawartych jest w Ordynacji podatkowej. Tworzą one system gwarancji procesowych ochrony praw jednostki, który jest dodatkowo wzmacniany przez prawo europejskie. System ten zawiera m.in.: prawo do obrony, prawo do rzetelnego procesu, prawo do skutecznego środka zaskarżenia, ochronę praw nabytych. Gwarancje procesowe w swoim założeniu powinny stanowić przeciwwagę do przepisów prawa podatkowego materialnego, silnie ingerującego w sferę praw jednostki. Co więcej, im większa ingerencja w te prawa, tym bardziej powinny być rozbudowane mechanizmy ochronne tych praw i wolności w postaci gwarancji procesowych.

W świetle powyższego, rozważania przeprowadzone na gruncie niniejszej rozprawy miały na celu ustalenie, jakie mechanizmy ochronne mają swoje źródło w przepisach prawa krajowego (w tym w Konstytucji RP), jakie w aktach prawa międzynarodowego i unijnego. Ujęcie problematyki ochrony praw w Konstytucji RP jest jej podniesieniem do rangi zasad konstytucyjnych. Ma to duże znaczenie dla tworzenia systemu prawa podatkowego, decydując o praworządnym stanowieniu obowiązków podatkowych, ma także wpływ na treść

tych obowiązków oraz ich stosowanie. Skoro wolności i prawa ekonomiczne jednostki podniesione są do rangi wartości i dóbr konstytucyjnie chronionych, podobnie jak własność i prawo do prywatności, wzmacnia to zakorzenioną w świadomości podatnika potrzebę ochrony dochodu i majątku. Władztwo podatkowe organów podatkowych jest zatem ograniczone zasadami ustrojowymi wskazanymi w Konstytucji. Unormowania wynikające z art. 217 i 84 Konstytucji RP, a także unormowania dotyczące wolności i praw ekonomicznych, prawa do prywatności, zasady równości, zasady demokratycznego państwa prawnego, zasady działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa, powinny stanowić standard, wedle którego kształtuje się prawa podatnika, w tym gwarancje procesowe.

Jak wykazano w pracy, naruszenie gwarancji procesowych uchybia podstawowym zasadom prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego. Zasady ogólne postępowania podatkowego są normami, których naruszenie jest oceniane przez organy i sądy administracyjne z takim skutkiem prawnym jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa. Oznacza to, że naruszenie wyznaczonych zasad stanowi naruszenie praw uczestników procedur podatkowych.

Większość zasad zawartych w przepisach art. 120-129 Ordynacji podatkowej stanowi ważne gwarancje ochrony praw jednostki w toku kontroli czy postępowania podatkowego. Są to standardy, które dotyczą postępowania podatkowego, a organy podatkowe mają obowiązek przestrzegania ich w toku postępowania. Znaczna część zasad zawartych w przepisach art. 120-129 Ordynacji podatkowej znajduje rozwinięcie i konkretyzację w dalszych przepisach działu IV Ordynacji podatkowej. Przepisy, w których sformułowano zasady ogólne, jak i te będące ich rozwinięciem, stanowią najważniejsze gwarancje ochrony praw jednostki w toku kontroli czy postępowania podatkowego. Brak respektowania gwarancji ochrony praw podatników w trakcie procedur podatkowych przez organy podatkowe stoi w sprzeczności z zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie.

Analiza przeprowadzona na gruncie rozdziału czwartego rozprawy doprowadziła do wniosku, że trakcie przeprowadzanych przez organy podatkowe procedur (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa) dopatrzeć się można naruszenia podstawowych zasad konstytucyjnych. Na przykład, pominięcie instytucji zawiadomienia o przeprowadzeniu kontroli narusza zawartą w art. 2 Konstytucji RP zasadę

demokratycznego państwa prawnego. Negatywnie należy ocenić również brak funkcjonowania w systemie prawnym przepisu (zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej), który to daje podatnikom (kontrolowanym) ochronę gwarancji praw kontrolowanych.

Jedną z częstszych przyczyn sporów podatników z administracją podatkową jest problematyka dowodów i postępowania dowodowego. Organ podatkowy ma obowiązek przeprowadzenia postępowania dowodowego co oznacza podjęcie wszelkich niezbędnych czynności procesowych, bez stosowania ograniczeń w zakresie wyboru środków dowodowych.

Organy podatkowe zobowiązane są do wyczerpującego zebrania i oceny materiału dowodowego. Jak wskazuje praktyka często zgromadzony w sprawie materiał ocenia się wybiórczo, a przecież to obowiązkiem organu podatkowego jest rzetelne i wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności wskazanych przez podatnika w celu dokonania oceny ich wiarygodności. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest nie tylko pro fiskalne podejście organów podatkowych, ale również brak poszanowania dla systemu wartości i dóbr konstytucyjnie chronionych.

W postępowaniu podatkowym przyjęto zasadę równej mocy wszystkich dowodów ocenianych przez organ podatkowy. Wątpliwości jakie powstają na tym tle dotyczą przestrzegania przez organy podatkowe standardów dokonywania oceny, która nie zawsze znajduje swoje oparcie w obowiązujących przepisach podatkowych. W pierwszej kolejności należy wskazać standardy wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy powinien całościowo ocenić materiał dowodowy w sprawie, zgromadzony w sposób wyczerpujący, przy podjęciu wszelkich niezbędnych kroków dokładnego wyjaśniania stanu faktycznego. Nie dokonując tego, organy podatkowe łamią gwarancje procesowe jednostki.

Analizując działania administracji podatkowej zauważyć można, że stosowane środki są bardzo często nieproporcjonalne i naruszające standardy konstytucyjne. Wydaje się zasadnym postawienie tezy, że naruszenia te dotyczą nie tylko przepisów Ordynacji podatkowej, ale i przepisów art. 2 i art. 7 Konstytucji RP. Sformułowanej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego nie można rozważać w oderwaniu od wynikającej z art. 7 Konstytucji RP zasady praworządności, tj. działania organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa. W demokratycznym państwie prawnym żadne

działanie organów władzy nie może opierać się na dowolności, a powinno być podejmowane jedynie na podstawie i w granicach prawa. Reguła ta wymaga, by każde działanie organu podatkowego było oparte na konkretnym przepisie prawa, co oznacza przestrzeganie przepisów prawa materialnego, jak i procesowego. Jeżeli organy podatkowe wbrew nałożonemu na nie obowiązkowi nie działają praworządnie, strony postępowania mogą podnieść zarzut, że podjęły działania bez podstawy prawnej, bądź przekroczyły udzielone im upoważnienie.

Zasada praworządności jest zasadą instrumentalną względem zasady pewności prawa i zaufania obywatela do państwa w tym sensie, że działanie na podstawie i w granicach prawa jest warunkiem koniecznym realizacji zasad pewności i zaufania. Zasada praworządności łączy się z zasadą budzenia zaufania do państwa i stanowionego przez niego prawa. Jakikolwiek działanie organu podatkowego niezgodne z prawem będzie bowiem powodować utratę zaufania podatnika do organu.

Naruszeniem zasady budzenia zaufania do organów podatkowych jest brak staranności w prowadzeniu postępowania dowodowego, który polega na wybiórczym ocenianiu materiału dowodowego. Takim naruszeniem pozwalającym na uznanie, że mamy do czynienia z oceną dowolną, będzie również wyprowadzenie wniosków na podstawie ustaleń faktycznych, lecz opartych na niekompletnym materiale dowodowym, ewentualnie ustalenia poczynione na podstawie części zgromadzonych w sprawie dowodów. Organy podatkowe przeprowadzając dowód z zeznań świadków często naruszają zasadę swobodnej oceny dowodów opierając się na zeznaniach niektórych świadków, całkowicie pomijając zeznania innych świadków.

Rozważania, przeprowadzone na gruncie rozdziału piątego rozprawy prowadzą do wniosków, że naruszenie gwarancji procesowych nie może być usprawiedliwiane, formułowaniem priorytetowych celów w postaci uszczelniania systemu podatkowego. Gdyby bowiem ustawodawca przyjął taki tok rozumowania, to mechanizmy mające chronić prawa podatnika i zapewniać pewność stosowanego przez niego prawa podatkowego, pozostawiłby poza obszarem regulacji. Co więcej, wydaje się konieczne rozszerzanie zakresu gwarancji procesowych jednostki w obliczu wprowadzania w życie coraz to nowych regulacji, które nakładają nowe obowiązki na podatników, powodując przy tym zachwianie równowagi pomiędzy obowiązkami i uprawnieniami organów podatkowych a gwarancjami procesowymi uczestników procedur podatkowych. Wskazać tutaj należy przede wszystkim regulacje dotyczące raportowania schematów podatkowych (MDR), jednolitych plikach

kontrolnych (JPK) czy uregulowania z ustawy o systemie teleinformatycznym izby rozliczeniowej (STIR). Przepisy o raportowaniu schematów podatkowych nie dość, że były pisane w pośpiechu to jeszcze bez rzeczywistych konsultacji społecznych, a przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych. Takie regulacje wskazują na silną potrzebę wdrożenia rozwiązań przywracających niezbędną równowagę między stronami stosunku prawnopodatkowego.

Rozważania, przeprowadzone na gruncie rozprawy obejmowały spektrum nowoczesnych mechanizmów prawnych ingerujących w prawa podatnika. Ministerstwo Finansów wprowadziło w ostatnich latach narzędzia informatyczne i prawne odbiegające od modelu tradycyjnej kontroli podatkowej czy celno-skarbowej, którą można określić mianem e-kontroli. Narzędzia te, jak STIR, MDR czy JPK sprawiają, że wręcz wzrasta zagrożenie dla praw podatnika. E-kontrolę dzięki wykorzystaniu narzędzi informatycznych w znaczący sposób umożliwiły organom podatkowym zwiększenie zakresu badanych danych poprzez wykorzystanie specjalistycznego oprogramowania analitycznego w kontrolach podmiotów prowadzących elektroniczną rachunkowość. Funkcjonowanie tych narzędzi wiąże z naruszaniem standardów konstytucyjnych czy unijnych.

Analiza wpływu nowoczesnych narzędzi informatycznych budzi wątpliwości w ocenie ich zgodności z przepisami Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzoną w Rzymie 4.11.1950 r. czy też Kartą Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Wymienia się tutaj problemy ingerencji w prawo do prywatności i ochrony danych osobowych, w prawo do rzetelnego procesu, w tym podważenie domniemania niewinności, w prawo do ochrony własności oraz swobody działalności gospodarczej. Częste nadużywania prawa przez organy podatkowe powoduje, że znaczenia nabierają unijne mechanizmy ochrony praw podatnika w relacji z organami podatkowymi, takich jak np. Karta praw podstawowych Unii Europejskiej. Dokument ten przyczynił się do wydania wielu doniosłych wyroków TS dotyczących opodatkowania. Karta może być bezpośrednio stosowana w państwach członkowskich. W Polsce powoływana jest stosunkowo rzadko. Karta praw podstawowych uzupełnia istniejące systemy ochrony praw podstawowych, ale ich nie zastępuje. Wiele praw zawartych w Karcie ma swoje odpowiedniki w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka czy prawie krajowym. Podatnicy z różnych państw europejskich coraz częściej wnoszą skargi na naruszenie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka w sferze

prawa podatkowego, jakkolwiek odsetek spraw dotyczących tej gałęzi prawa pozostaje niewielki.

Analiza przeprowadzona na gruncie niniejszej rozprawy doktorskiej doprowadziła do wniosku, że w zakresie gwarancji procesowych uczestników procedur podatkowych można dostrzec, że przepisy te naruszają standardy konstytucyjne, nie spełniając przy tym funkcji ochronnej. Wynika to nie tylko z treści przepisów, ale przede wszystkim z niewłaściwego ich realizowania przez organy administracji podatkowej. Wydaje się być jak najbardziej trafnym stwierdzenie, że charakter przysługujących podatnikowi gwarancji procesowych jest iluzoryczny. Wzrost ingerencyjności i represyjności prawa podatkowego powinien być równoważony różnymi środkami ochrony praw podatnika. Niestety, w obliczu priorytetowego celu, jakim jest zwalczanie unikania opodatkowania bądź też uchylanie się od opodatkowania, poza obszarem zainteresowania ustawodawcy pozostały mechanizmy mające na celu ochronę praw podatnika, co sprawia, że obowiązujący w Polsce stan prawny w zakresie ochrony praw strony (podatnika) należy uznać za niewystarczający.

Z uwagi na szereg wątpliwości, zidentyfikowanych na gruncie niniejszej rozprawy w przedmiocie zachowania właściwego poziomu ingerencji omawianych mechanizmów w obszar praw podatnika zasadnym jest postulat przebudowy Ordynacji Podatkowej. Obowiązuje ona prawie od 25 lat i była wielokrotnie nowelizowana. Podejmowano także próby uchwalenia nowej, które ostatecznie zakończyły się fiaskiem. Projekt przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Podatkowego, następnie modyfikowany przez Ministerstwo Finansów, przeszedł rządowy proces legislacyjny, jednak z powodu końca VIII kadencji Sejmu RP nie doszło do jego finalizacji. Doradcy podatkowi czy przedstawiciele doktryny i judykatury wskazywali na konieczność opracowania nowego aktu - tak aby dostosować obowiązujące regulacje do standardów światowych i unijnych.

Przebudowa Ordynacji podatkowej potrzebna jest z wielu powodów. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania w Ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego. Jest to najczęściej formułowana w literaturze przyczyna uzasadniająca modyfikacje obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej. Jest to zdecydowanie najważniejsza zmiana jaka powinna być na nowo uregulowana w przepisach Ordynacji podatkowej. Najważniejszym wydaje się jest stworzenie takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika. W obecnej Ordynacji podatkowej zasady ogólne zamieszczone są zamieszczone w dziale IV

Postępowanie podatkowe. Powinny być przeniesione do przepisów ogólnych, ponieważ zasada legalizmu, zaufania, udzielania informacji czy też przekonywania nie mogą obowiązywać – a na to wskazuje ich umiejscowienie – jedynie na gruncie postępowania podatkowego. Przestrzeganie tych zasad jest także konieczne we wszystkich relacjach zachodzących pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. W obowiązującej regulacji prawnej brak jest naczelných zasad kształtujących sytuację prawną podatnika także wtedy, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa. Biorąc pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem będzie bezpośrednie zdefiniowanie w Ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego jako naczelných norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego.

Pierwsze miejsce w katalogu zasad ogólných prawa podatkowego powinna zajmować zasada legalizmu konsekwencją, której jest konieczność przestrzegania przez organy podatkowe hierarchii źródeł prawa wynikającej z Konstytucji RP. Drugą niezwykle istotną dyrektywą, która powinna być wyraźnie wyartykułowana w Ordynacji podatkowej, jest nakaz wyważania interesów stron stosunku podatkowo - prawnego poprzez zapewnienia równowagi pomiędzy interesem publicznym oraz interesem podatnika. Niezbędnym uzupełnieniem zasady legalności powinno być ukształtowanie zakazu nadużywania prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i podatników. Uzasadnieniem dla ukształtowania zakazu nadużywania prawa adresowanego do organów podatkowych jest chęć ochrony praw podatnika oraz innych podmiotów zobowiązanych z tytułu podatku.

Względy ochrony praw podatnika uzasadniają umieszczenie w przepisach ogólnego prawa podatkowego zasady proporcjonalności, tożsamej z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (podatnika), o której mowa jest w rozdziale II niniejszej pracy. Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP; stanowi także zasadę prawa Unii Europejskiej.

Zauważyć należy, że brakuje w Ordynacji podatkowej konsensualnych form rozstrzygania sporów podatkowych nie tylko w ramach postępowania podatkowego tj. konsultacje, negocjacje, mediacje. Rozwiązywanie sporów w sposób oparty na porozumieniu byłoby bardziej efektywne od rozstrzygania ich w sposób władczy. Przedmiotem porozumienia będą mogły się stać kwestie fragmentaryczne, które powstają w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, nieprzesądzające

rozstrzygnięcia jak przeprowadzenie postępowania dowodowego. Przez wzgląd na coraz silniej akcentowane znaczenie porozumień w rozstrzyganiu sporów podatkowych zasadne jest uzupełnienie katalogu zasad prawa podatkowego o zasadę ugodowego załatwiania spraw.

Przykładem obiektywnego czynnika wymuszającego również zmiany w Ordynacji podatkowej jest wykorzystywanie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Można powiedzieć, że Ordynacja podatkowa w tym zakresie jest archaiczna i nie odpowiada wymogom stawianym tego typu aktom w obecnej rzeczywistości. Ustawodawca stopniowo zwiększa znaczenie elektronicznych form porozumiewania się przez organy podatkowe z podatnikiem. Standardem jest oraz będzie w przyszłości komunikowanie się przez strony stosunku podatkowoprawnego przy zastosowaniu technik opartych na Internecie i środkach komunikacji elektronicznej. Właściwość ta powinna znaleźć odzwierciedlenie w części ogólnej prawa podatkowego, a istniejąca zasada pisemności powinna zostać zmodyfikowana i przekształcona w zasadę załatwiania spraw w formie elektronicznej lub pisemnej.

Niezależnie od ukształtowania w nowej Ordynacji podatkowej zbioru zasad prawa podatkowego, potrzebne jest również stworzenie normatywnego katalogu praw i obowiązków podatnika. Umożliwi to równoważenie podatkowych obowiązków podatnika przysługującymi mu prawami, a jednocześnie uświadomi zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym, jaki jest zakres uprawnień oraz powinności ciążących na podmiocie zobowiązanym z tytułu podatku.

Za dokonaniem zmian w Ordynacji podatkowej przemawia potrzeba określenia praw podatnika w formie otwartego katalogu zawartego w jednym dokumencie.

Z tego względu postulować należy, aby wprowadzić w Polsce takie rozwiązania jak karta (deklaracja) praw podatnika czy instytucja Rzecznika Praw Podatnika, które realnie pozwoliłyby podatnikom ochronić się przed nadgorliwością organów podatkowych. W wielu państwach występują akty prawne lub dokumenty, niemające charakteru normatywnego poświęcone wyłącznie prawom podatnika, a posiadanie Karty Praw Podatnika jest dziś międzynarodowym uznanym standardem. Brak karty praw podatnika w Polsce należy ocenić zdecydowanie negatywnie. Zasadność wprowadzenia karty praw podatnika w Polsce widziano już przed kilkunastu laty. Powstało kilka projektów. Wskazać należy Deklarację Praw Podatnika podpisaną 1.05.2011 r. pod patronatem Krajowej Rady Doradców

Podatkowych, opracowaną przez zespół, w skład którego wchodziłi zarówno przedstawiciele nauki, jak i praktycy, w tym sędziowie i doradcy podatkowi.

W mojej ocenie istnieje potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika oraz powołania instytucji stojącej na straży ochrony praw podatnika, która wyposażona w odpowiednie narzędzia prawne realnie wpływałaby na ochronę jego praw. Dokument taki, jak karta praw podatnika powinien przybrać formy ustawy, co sprawiłoby, że organy podatkowe z większą powagą podejść do kwestii praw podatnika. Celem ustawy byłoby zapewnienie należytej ochrony praw podatników, która każdorazowo wymaga odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym oraz podniesienie świadomości społecznej praw podatnika.

Karta Praw Podatnika jest instytucją znaną wielu systemom podatkowym. Posiadanie karty jest międzynarodowym, uznanym standardem, zatem jej brak w polskim systemie podatkowym jest wyrazem nienadążania za najlepszymi praktykami światowymi. W obliczu licznych i częstych zmian w polskim prawie podatkowym, niekiedy godzących w prawa podatnika oraz niestety nadal występujących naruszeń praw podatnika w procesie stosowania prawa, wprowadzenie karty jako nowego instrumentu wzmacniającego ochronę tych praw, zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego, jest obecnie konieczne. Karta miałaby za zadanie wzmocnić ochronę praw, które wynikają z Konstytucji RP, a także ustaw szczegółowych.

Aby dokument taki jak karta praw podatnika był skutecznym instrumentem ochrony praw podatnika należy wprowadzić efektywne mechanizmy kontroli społecznej i politycznej, motywując tym samym zarówno organy podatkowe, jak i samego prawodawcę do przestrzegania postanowień Karty w procesie stosowania, ale i tworzenia przepisów prawa podatkowego.

Obowiązywanie Karty powinno poprawić relacje między organami podatkowymi i podatnikami. Przestrzeganie wyznaczonych w ustawie standardów tworzenia prawa podatkowego, w tym w zakresie odpowiedniego wyważania interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym m.in. dzięki odpowiedniej konsultacji projektów aktów prawnych, poprawiłoby też jakość legislacji podatkowej.

Karta Praw Podatnika to instytucja kształtująca dobre prawo podatkowe. Prawo, które tworzone jest z poszanowaniem konstytucyjnie określonych praw i wolności ekonomicznych oraz z uwzględnieniem zarówno interesu publicznego jak i prywatnego. W prawie podatkowym, które jest dziedziną prawa szczególnie ingerencyjną, interesy te powinny być odpowiednio wyważone. Prawo podatkowe musi być tworzone z poszanowaniem istoty prawa własności, zasady ochrony źródeł podatku i zasady zdolności płatniczej. Nie może zagrażać egzystencji podatnika i podejmowaniu oraz kontynuowaniu działalności zarobkowej, w tym działalności gospodarczej. Dobre prawo podatkowe musi również gwarantować podatnikowi pewność. Pewność prawa to również zakaz działania prawa wstecz, z wyjątkiem, gdy nowe prawo działa na korzyść podatnika. Prawo podatkowe musi być jawne dla podatnika, zrozumiałe i jasne. Powinno być napisane w taki sposób, aby podatnik po zapoznaniu się z nim mógł zrozumieć jakie nakłada ono obowiązki na niego oraz jakie on posiada uprawnienia. Podatnik w każdym czasie musi mieć możliwość zapoznania się z treścią przepisów prawa podatkowego w aktualnym brzmieniu.

Podatnik jako słabsza, podporządkowana strona stosunku podatkowo prawnego ma prawo do domniemania rzetelności i dobrej wiary, a prawo podatkowe musi ustanawiać domniemania służące ochronie praw podmiotu podporządkowanego. Powinno być wprost uregulowanie domniemania podatnika w dobrej wierze, a zatem domniemanie, że podatnik nie wiedział i mimo dochowania należytej staranności nie mógł wiedzieć o nieprawidłowościach w realizacji obowiązków z zakresu prawa podatkowego.

Istotną kwestią jest również prawa do ochrony danych oraz prawa dostępu podatnika do dotyczących go danych będących w posiadaniu organów podatkowych. Organy podatkowe mogą gromadzić i przetwarzać jedynie takie informacje dotyczące podatnika i jego spraw, które pozostają w odpowiednim związku z realizacją jego obowiązków podatkowych i praw z tego zakresu. Obowiązuje zatem zakaz gromadzenia i przetwarzania danych bez odpowiedniego uzasadnienia przez powiązanie z realizacją obowiązków podatkowych lub korzystania z praw przez podatnika. Organy podatkowe mogą wykorzystywać informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w zakresie dozwolonym prawem, wskazując podstawę prawną dla każdego przypadku wykorzystania tych danych.

Podatnik powinien mieć prawo do uzyskania rzetelnej, a więc zgodnej z prawdą oraz zrozumiałej informacji o przesłankach, czyli podstawach prawnych i faktycznych czynności kontrolnych i wymiarowych podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe.

Podatnika należy zawiadamiać o zamiarze podjęcia wobec niego czynności kontrolnych czy wymiarowych, przy czym wymóg ten nie może być bezwzględny, gdyż w wyjątkowych przypadkach jasno określonych w przepisach ustaw prowadzenie działań kontrolnych bez wcześniejszego zawiadomienia może okazać się konieczne dla zabezpieczenia interesu publicznego.

Zasadnym wydaje się również wprowadzenia instytucji Rzecznika Praw Podatnika, który stałby na straży praw podatnika, a przy podejmowaniu swoich działań kierowałby się zasadą pogłębiania zaufania do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania i respektowania interesów podatników. Powołanie takiej instytucji zdecydowanie wzmocniłoby pozycję podatników, zwłaszcza tych najsłabszych, którzy nie korzystają z wyspecjalizowanych pełnomocników. Instytucja ta powinna się przyczynić do polepszenia jakości polskiego prawa podatkowego, a to jest zdecydowanie pożądane. Rzecznik Praw Podatnika powinien być wyposażony w takie narzędzia prawne, które dadzą mu realny wpływ na ochronę praw podatników.

Na zakończenie rozważań za konieczne uznać należy poczynienie jeszcze jednej uwagi. Tym, co może mieć również duży wpływ na standardy przestrzegania gwarancji procesowych jest realne stosowanie ich w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jeżeli sądy w codziennej praktyce orzeczniczej nie będą stosować standardów gwarancji praw podatnika, lub będą odwoływać się do nich pro forma, to żadne, najlepsze nawet regulacje prawne, nie będą miały znaczenia.

Wykaz źródeł:

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2002
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa, Komentarz 2010, UNIMEX,
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011
- Adamiak B., Trwałość czynności prawnych w prawie podatkowym, (w:) Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009
- Adaszkiewicz G., Środki dowodowe w postępowaniu podatkowym, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Dom Organizatora, Zeszyty Naukowe, Toruń 1997
- Antonów D., Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe, s. 1. <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/38901/002.pdf>,
- Antonów D. Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3,
- Antoszewski A., Herbut R. (red.), Leksykon Politologii, Wrocław 1998
- Babiarz S., Ordynacja podatkowa Komentarz, wyd. IX., Lex, Warszawa 2015
- Babiarz S., Dauter B., Wzory pism w sprawach podatkowych, Lexis Nexis Warszawa 2009
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Niezgódka-Medek, M. Rudowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX 2019, komentarz do art. 281.
- Bafia J., Przedmowa do publikacji, Świadek w procesie sądowym (red:) S. Waltoś, Warszawa 1985
- Balcerzak M., Zalański A., Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust.1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka), Kwartalnik Prawa Podatkowego 2002, nr 1
- Banaszak B., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, Warszawa 2009
- Banaszak B., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2012
- Banaszak B., Prawo Konstytucyjne, Warszawa 1999
- Banaszak B., Prawo konstytucyjne, Warszawa 2015

Banaszak B., Jabłoński M., Komentarz do art. 50 Konstytucji RP, (w:), J. Boć (red.), Konstytucje Rzeczypospolitej Polskiej oraz komentarz do Konstytucji RP, Wrocław 1998

Banaszkiewicz B., Konstytucyjne podstawy prawa własności, Warszawa 1999

Bień-Kacała A., Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r., Toruń 2005

Borszowski P., Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku, Wolters Kluwer Warszawa 2010

Borysiak W., Bosek L. (w:) Safjan M., Bosek L. Konstytucja RP, Tom I. Komentarz. Art. 1-86. Wydawnictwo C.H. Beck 2016

Brzeziński B., Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11

Brzeziński B., Koncepcja prawa podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych, (w:) Kwartalnik Prawa Podatkowego 2005, nr 1

Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008

Brzeziński B., Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009

Brzeziński B., Wstęp do nauki prawa podatkowego, Dom Organizatora, Toruń 2001

Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Ordynacja podatkowa - postępowanie podatkowe. Komentarz praktyczny, ODDK Gdańsk 1999

Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, tom II, Toruń 2007.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11

Brzeziński B., Morawski W., Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład "obejścia prawa" przez organ podatkowy, Przegląd Podatkowy, 5 2011

Brzeziński B., Nykiel W., Uwagi o treści i zakresie pojęcia "procedura podatkowa" (w:) H. Wróblewska (red.) Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004

Brzeziński B., Nykiel W., Stan prawa podatkowego w Polsce, Raport 2000

Boć J., Konstytucje Rzeczypospolitej oraz Komentarz do Konstytucji RP z 1997 r., Wrocław 1998,

Boć J. (red.), Konstytucje Rzeczypospolitej Polskiej oraz komentarz do Konstytucji RP, Wrocław 1998

Bojkowski T., Wolności oraz prawa konstytucyjne podatnika, w: *Ruch Ekonomiczny i Socjologiczny*, Rok LXVI, zeszyt 3, 2004

Bosek L., Wild M., Kontrola konstytucyjności prawa, Komentarz praktyczny dla sędziów i pełnomocników stron, Wzory pism procesowych, C.H.Beck, Warszawa 2014

Bożyk S., Jamroz A. (red.), *Konstytucja Temida 2*, Białystok 1996

Ciapała J., Konstytucyjna wolność działalności gospodarczej w Rzeczypospolitej, *RPEiS* 2001 nr 4

Ciemniewski J., Kontrola konstytucyjności ustaw związkowych w SFRJ, SP 1972

Czapliński W. (red) *Prawo XXI wieku. Księga pamiątkowa 50-lecia Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk*, Warszawa 2006

Czepita S., Wybrane dogmatyczne i teoretyczne problemy kompetencji interpretacyjnych Ministra Finansów, *Gdańskie Studia Prawnicze* 2002, t. IX

Dąbrowa J., Zasady odpowiedzialności państwa we Francji, SC 1974

Dębowska-Romanowska T., Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, P.J.Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010

Dębowska-Romanowska T., Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika,
[http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-28-2019/\\$file/9-020-28-2019.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/Projekty/9-020-28-2019/$file/9-020-28-2019.pdf)

Dębowska-Romanowska T. Jankiewicz A., Trybunał Konstytucyjny, Warszawa: 1999

Dobosz P., Milczenie i bezczynność w prawie administracyjnym, Kraków 2011

Doroszewski W. (red.) *Słownik poprawnej polszczyzny PWN*, Warszawa 1980

Dowgier R. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych (230–248)*. Białystok, Temida 2

Dowgier R., Zasada demokratycznego państwa prawnego jako fundament stanowienia prawa podatkowego (w:) red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, *Konstytucyjne uwarunkowania i tworzenia prawa finansowego i podatkowego*, Temida 2, Białystok 2010

Dunaj B. (red.) *Słownik współczesnego języka polskiego*, Warszawa 1996

Dworkin R., Biorąc prawa poważnie, Warszawa 1998

Działocha K., Trybunał Konstytucyjny wobec zmiany Konstytucji, *PiP*, 1991 r. nr 4

Dybowski M., Ronald Dworkina koncepcja zasad prawa, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* Rok LXIII, zeszyt 3

Dzwonkowski H., Charakter prawny deklaracji podatkowej (zagadnienia podstawowe), „Państwo i Prawo” 1999, z. 2

Dzwonkowski H., Ordynacja podatkowa Komentarz, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016

Dzwonkowski H., Gorąca J (w:) Ordynacja podatkowa Komentarz, red. H. Dzwonkowski, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2016

Etel L., [w:] Prawo podatkowe, L. Etel (red.), Warszawa 2008

Etel L., Tyniewicz M., Finanse publiczne i prawo finansowe realia i perspektywy zmian, Temida 2, Białystok 2012

Etel L., (w:) C. Kosikowski, L. Etel., J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013

Filipczyk H., Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego, LEX Wolters Kluwer, Warszawa 2013

Filipczyk H., Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego, a ślepa ulica konkretnego, Przegląd Prawa i Administracji CIX, Wrocław 2017

Franczak A., Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika (w:) Ochrona praw podatnika, diagnoza sytuacji, (red.) A. Franczak, Warszawa 2021

Franczak A., Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie raportowania schematów podatkowych narusza art. 7 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 8.12.2022 r. C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in., Prz. Pod. 4/2023

Frankiewicz E., Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem, Częstochowa 2003

Gajl N., Konstytucyjne gwarancje systemu podatkowego, w: Glosa 1996, nr 9

Galster J., Pojęcie standardu w prawie międzynarodowym publicznym, Przegląd stosunków międzynarodowych Opolo 1979 nr 2 (80)

Garlicki L. Bezpośrednie stosowanie Konstytucji, w: Konferencja naukowa (w:) Konstytucja RP w praktyce, Warszawa 1999

Garlicki L. (red.), Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, tom 3, Warszawa 2003

Garlicki L., Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Wolters Kluwer, Warszawa 2015

Garlicki L., Wolność i prawa jednostki w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r., w: Pięć lat Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2002

Garlicki L., Derlatka M., Wiącek M., Trzydzieści lat orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wolters Kluwer, Warszawa 2016 r

Garlicki L., Zubik M., Wydawnictwo Sejmowe Warszawa 2016 r., Głuchowski J., Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2004

Gomułowicz A., Aspekty ustrojowe opodatkowania, (w:) Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999

Gomułowicz A., Ingerencyjny charakter prawa podatkowego, (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, Tom I

Gomułowicz A., Podatki a etyka, Wolters Kluwer, Warszawa 2013

Gomułowicz A., Podatnik a państwo (w:) Procedury podatkowe - gwarancje procesowe czy instrument fiskalny?, Biblioteka Monitora Podatkowego, Warszawa 2005

Gomułowicz, A., Prawo powszechnie obowiązujące jako podstawa decyzji podatkowej, Mon. Pod.1997

Gomułowicz A., Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Dom Wydawniczy ABC Grupa Wolters Kluwers Warszawa 2001

Gomułowicz A., Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Aspekt materialny, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002

Gomułowicz A., Małecki J., Podatki i prawo podatkowe, Lexis Nexis, Warszawa 2010

Graczyk B., Postępowanie administracyjne, Warszawa 1953

Granat M. (red.) System źródeł prawa w Konstytucji RP. Materiały XLII Ogólnopolskiej Konferencji Katedr i Zakładów Prawa Konstytucyjnego Nałęczów, 1-3 czerwca 2000, Lublin 2000

Gwiazdowski R., Stare/Nowe zasady podatkowe, <https://wei.org.pl/article/stare-nowe-zasady-podatkowe/>

Halicki A., Krajowa Administracja Skarbowa - analiza projektu ustawy z dnia 17 lutego 2016 r., Monitor Prawa Celnego i Podatkowego, Nr 4 (249)/2016

Harasimowicz J., O ogólnych zasadach podatkowych, „Roczniki Nauk Prawnych”, 1998, nr 8,

Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A. (red.), System Prawa Administracyjnego, t.2, Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej, C.H. Beck, Warszawa 2012,

Jabłoński M. (red.), Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym, E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego Wrocław 2014

Jagielski M., Konstytucjonalizacja ochrony prywatności, (w:) R. Małajny (red.), Konstytucjonalizm a doktryny polityczno-prawne. Najnowsze kierunki badań, Katowice 2008

Jakimowicz W., Wykładnia w prawie administracyjnym, Kraków 2006

Jaskiernia J., Rozumienie niektórych norm konstytucyjnych o charakterze klauzul generalnych w świetle prac konstytucyjnych, Gdańskie studia prawnicze 1998/2/7-14

Kabat A., Bezpośrednie stosowanie Konstytucji RP w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w: K. Działocha (red.) Bezpośrednie stosowanie Konstytucji Rzeczypospolitej, Warszawa 2006

Kalinowski M., Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym, Toruń 2001

Kalinowski M., Masternak M., Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym, Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Wolters Kluwer, Warszawa 2016

Kalis A., Wykładnia i stosowanie prawa wspólnotowego, Warszawa 2007

Kazek M., Stosowanie art. 6 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych, Monitor Podatkowy 2012, nr 4

Kaźmierczyk S., W sprawie bezpośredniego stosowania Konstytucji. Uwagi polemiczne w związku z artykułem S. Wronkowskiej, PIP 2002, nr 4

Kierzkowska A., Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, Biuletyn Skarbowy 2009

Kochanowski J., O dobrą administrację, Biuletyn RPO - Materiały 2008, z. 60

Konieczny W., Babiarz S., Dauter B., Brzeziński B., Karwat P., Michalik T., Olesińska A., Szczygieł D., Szubielska D., Deklaracja Praw Podatnika, podpisana przez grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego 18.05.2011 r. <https://kidp.pl/aktualnosciami.php/9/1643>,

Kosek-Wojnar M., Zasady podatkowe w teorii i praktyce, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2012,

Kosikowski C., Finanse publiczne w świetle Konstytucji oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004

Kosikowski C., Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie, Lexis Nexis, Warszawa 2006

Kosikowski C., Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, Komentarz, Warszawa 2011, komentarz do art. 77

Kosikowski C., Etel L. , Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013,

Kostecki A. (red.), Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999

Kośmider M., Tajemnica skarbową a informacje pochodzące z banków i innych instytucji finansowych, KPPod 2002, Nr 2

Kotarbiński T. (red.), Nowa encyklopedia powszechna PWN, Wrocław 1997, tom 4

Kowalczyk M., Wywiad skarbowy a kontrola skarbową, w: Prokuratura i Prawo 2007, nr 5

Kmieciak Z., Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki), PiP 1994/10

Kmieciak Z., Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000

Kmieciak Z., Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika, KPPod. 2000/1

Kmieciak Z., Przewlekłość postępowania administracyjnego, PiP 2011, z. 6

Krawczyk P., J. Skonieczny, Pełnomocnik świadka w postępowaniu dowodowym, w: Ordynacja podatkowa, Dowody w postępowaniu podatkowym (red:) R. Dowgier, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2013

Krawczyk-Sawicka A., Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r., w: Przegląd Prawa Konstytucyjnego 2012/2

Krzywoń A., Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne, w: Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, rok VII nr 2 (35)/2011

Kulicki J., Kontrola skarbową. Komentarz, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2014

Lang W., Prawo procesowe a prawo materialne. Wzajemne relacje (w:) W. Czapliński (red) Prawo XXI wieku. Księga pamiątkowa 50-lecia Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk, Warszawa 2006

Lasiński-Sulecki K., Zalański A. , Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądowniczym, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3

Leoński Z. (red) Rola materialnego prawa administracyjnego a ochrona praw jednostki, Poznań 1998

Leszczyński L., Liżewski B., Ochrona praw człowieka w Europie: szkic zagadnień podstawowych, Lublin 2008

Lewkowicz P.J., Stankiewicz J., Konstytucyjne uwarunkowania i tworzenia prawa finansowego i podatkowego, Temida 2, Białystok 2010

Łaszczyca G., Zażalenie w ogólnym postępowaniu administracyjnym, Kraków 2000

Łączkowski W., Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego, koncepcje współczesnych reform podatkowych, Poznań 1998

Łętowska E., Po co ludziom konstytucja, Warszawa 1995

Łętowska E., Promieniowanie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na poszczególne gałęzie prawa [w:] Księga XX - lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, (red. M. Zubik), Warszawa 2006

Łukasik P., Zasada demokratycznego państwa prawnego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, www.knpf.edu.pl

Majka P., Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej krajowej administracji skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym,

Makowski J., Materiały do projektu przyszłej konstytucji, PiP 1947, Nr 11

Malinowski D., Dąbrowski A., Szot E., Błak Ł., Postępowanie przed organami skarbowymi, Warszawa 2007

Małajny R., Konstytucjonalizm a doktryny polityczno-prawne. Najnowsze kierunki badań, Katowice 2008

Mariański A. (red.), Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej, Wolters Kluwers, Warszawa 2014

Mariański A., Glosa do wyroku WSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., I SA/Wr 1327/08, Pr. i Pod. 2011, nr 3, s. 17-22, w: A. Mariański, D. Strzelec

Mariański A., Karta Praw Podatnika jako instrument ochrony tych praw, „Prawo i Podatki”, 2008/4 (wyd.specj.)

Mariański M., (Nie)sprawiedliwy podatek dochodowy od osób fizycznych, Monografie prawnicze, C.H.Beck, 2021

Mariański A. (red.) Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków, Warszawa 2019

Mariański A., Podatek od wyjścia – przykład nieprzemyślanej legislacji podatkowej, Przegląd Podatkowy, 8/2019

Mariański A., Polska legislacja podatkowa – dokąd zmierzamy? (w:) Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach, red. J. Szolno-Koguc, Lublin 2019

Mariański A., Rodzaje postępowań w Ordynacji podatkowej, czynności sprawdzające, kontrola, postępowanie podatkowe Przegląd Podatkowy 2010, nr 4

Mariański A., Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2011

Mariański A., Zasady prawa podatkowego – teoria i praktyka (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, red. J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olseńska, t. I, Warszawa 2019

Mariański A. Znaczenie Karty (Deklaracji) Praw Podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce, (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji (red.) A. Franczak, Wolters Kluwer 2021

Mariański A., Michalak A., Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna, Przegląd Podatkowy 8/2020

Mariański A., Nykiel W., Komentarz do art. 217, (w:) Safjan M., Bosek L. (red.) Konstytucja RP. Tom II, Komentarz do art. 87-243, Warszawa 2016

Mariański A., Strzelec D., Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców; Wolters Kluwer Warszawa 2012

Marusik J., Konstytucyjne zasady sprawiedliwości, równości i powszechności opodatkowania a system ulg, zwolnień, odliczeń, kwot wolnych i kosztów w podatku dochodowym, Studia BAS Nr 2(54) 2018

Mastalski R., Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, Przegląd Podatkowy 10/2003

Mastalski R., Prawo podatkowe, C.H. Beck, Warszawa 2001

Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Wolters Kluwer, Warszawa 2008

Mastalski R., Stosowanie prawa podatkowego, Vademecum Doradcy Podatkowego, LEX/el. 2011

Mastalski R., Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją, (w:) P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Konstytucyjne uwarunkowania i tworzenia prawa finansowego i podatkowego, Temida 2, Białystok 2010

Mastalski R., Zasada państwa prawnego w prawie podatkowym, Podatki w orzecznictwie. Zjazd Katedr Prawa Finansowego, Wigry 1995

Mastalski R., (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011

Mączyński A., Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez Sady, PIP 2000, nr 5

Mączyński D., Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na trwałość instytucji materialnego prawa podatkowego, w: Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny, rok LXXVI, zeszyt 3, 2014

Melezini A., Pozyskiwanie informacji o podatnikach przez organy kontroli skarbowej przed wszczęciem postępowania kontrolnego, M. Pod. 2011, nr 2

Miemiec W., Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, red. Wrocław 2009

Michalak A., Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Monitor Podatkowy 7/2017

Mikuła P., System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej - wybrane szanse i ryzyka, w: Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W. (red.), Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym, Warszawa, 2018

Mojak R., Konstytucyjna regulacja ustroju finansów publicznych a pozycja ustrojowa parlamentu i rządu w zakresie gospodarki finansowej państwa, w: Studia Iuridica Lublinensia, tom I, Lublin 2003

Morawska E., Klauzula państwa prawnego w Konstytucji RP na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Dom Organizatora TNOiK, Toruń 2003

Morawski L., Zasady wykładni prawa, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności "DOM ORGANIZATORA" Toruń 2010,

Nowak I., Zasada dwuinstancyjności a ochrona praw podatnika, KPP 2/2009

Nowicki M. , Wokół Konwencji Europejskiej, Warszawa 1992

Niezgódka-Medek M. (w:) S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX 2019, komentarz do art. 281

Nita B., Bezpośrednie stosowanie Konstytucji a rola sądów w ochronie konstytucyjności prawa, PIP 2002, Nr 9

Nykiel W., Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia, KPP 2019

Nykiel W. Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych, (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji red. A. Franczak, Wolters Kluwer 2021

Nykiel W., Chróścielewski W., Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej, Warszawa 2000

Nykiel W., Sęk M., Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika, KPP 2008, nr 2

Ochendowski E., Prawo administracyjne, Toruń 1996

Ofiarska M., Związki prawa finansowego i nauki prawa finansowego z innymi gałęziami prawa i dyscyplinami finansowymi (w:) A. Kostecki (red.), Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków. Konferencja Katedr Prawa Finansowego Kraków 21–23.10.1999

Ofiarski Z., Ogólne prawo podatkowe, Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, wyd. 2, Lexis Nexis Polska, Warszawa 2013

Oliwniak S., Wpływ orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego na system prawa w latach 1985-1997, Temida, Białystok 2001

Oniszczyk J., Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001

Oniszczyk J., Prawo daninowe w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Glosa 1996, nr 9

Pahl B., Współuczestnicy w procedurach podatkowych, Wolters Kluwer, Warszawa 2013

Paluch M., Kontrola podatkowa, Difin, Warszawa 2001

Papis-Almansa M., The Polish clearing house system: a “STIR”ing example of the use of new technologies in ensuring VAT compliance in Poland and selected legal challenges (w:) Mikuła P., System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka (w:) Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego, pod red. B. Brzezinskiego, K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego

Petrozolin-Skowrońska B. (red.), Nowa encyklopedia powszechna PWN, t.3, Warszawa 1997

Pietrasz P., Opodatkowanie dochodów nieujawnionych, Wolters Kluwer Kraków 2007

Pietrasz P (w:) Ordynacja Podatkowa. Komentarz, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa 2017

Pietrasz P., Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej, Monitor Podatkowy 2015, nr 5

Pietrasz P., Siemieniako J., (w:) P. Pietrasz (red.), J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych

Pietrasz P., Siemieniako J., Znaczenie oświadczeń podatnika w rozstrzyganiu spraw podatkowych, (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych (230–248). Białystok: Temida 2

Popławski M., Komentarz do art. 282 c ustawy - Ordynacja podatkowa, System Informacji Prawnej LEX

Popławski M., Wszczęcie kontroli podatkowej przez gminne organy podatkowe. Część II, w: Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2009

Pulka Z., Pojęcie władzy państwowej w prawodawstwie PRL, Wrocław 1993

Preisner A., Zalasinski T. (red:) Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP, Wrocław 2005

Prejs E. (w:) Nowelizacja Ordynacji podatkowej, red. B. Brzeziński, W. Morawski, Wolters Kluwer, Warszawa 2016

Rozmaryn S., Kontrola konstytucyjności ustaw, PiP 1948, Nr 12

Rozmaryn S., Konstytucja jak ustawa zasadnicza Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Warszawa 1961

Rymaszewski M., Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym, Przegląd podatkowy 2009, nr 8

Safjan M., Bosek L., Konstytucja RP, tom I, Komentarz art.1-86, C.H. Beck, Warszawa 2016

Safjan M., Wyzwania dla państwa prawa, Warszawa 2007

Sagan S., Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, PWN, Warszawa 2001

Sagan S., Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Lexis Nexis, Warszawa 2003

Sarnecki P., Prawo konstytucyjne RP, C.H.Beck, Warszawa 1999

Sęk M., Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych, KPPod. 2018/1

Sęk M., Prawo do informacji w prawie podatkowym (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji, red. A. Franczak

Sęk H., Pietrasz P., Zeznanie, wyjaśnienie, oświadczenie jako dowód w postępowaniu podatkowym - wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, w: Ordynacja podatkowa Dowody w postępowaniu podatkowym, (red.) R. Dowgier, Wydawnictwo Temida 2, Białystok 2013,

Siemieniako J., Wróblewska E., Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013

Skrzydło W., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz, Zakamycze Kraków 1998

Skrzydło W., Polskie prawo konstytucyjne, Lublin 200

Słownik języka polskiego PWN, sjp.pwn.pl

Słownik wyrazów obcych, red. Kamińska - Szmaj Irena, wyd. EGMONT, Warszawa 2009, s.228

Słysz A., Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, Wolters Kluwer Polska 2016

Smoleń P., System organów podatkowych w Polsce, Warszawa 2009,

Smith A., Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów, t. 2, PWN, Warszaw 1954

Sosnowski M., Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego, Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Nr 708, 2012

Stachurski R., Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi - wybrane zagadnienia, (w:) Ordynacja podatkowa, Wokół nowelizacji, pod. red. R.Dowgiera, Temida 2, Białystok 2009

Stanisławski S. (red.), Słownik angielsko-polski, Warszawa 1964

Starościak J., Stosunek administracyjnoprawny, (w:) T. Rabska, J. Łętowski (red.), System prawa administracyjnego, T. III, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978

Stelmachowski A., Wstęp do teorii prawa cywilnego, Warszawa 1984

Strzelec D., Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym, Wolter Kluwer, Warszawa 2015

Strzelec D., Gromadzenie informacji mogących posłużyć jako materiał dowodowy, Pr. i Pod. 2010 r, nr 3

Strzelec D., Obowiązki podatnika w trakcie kontroli, (w:) Mon.Pod. 2005, nr 9 (wkładka Serwis Monitora Podatkowego 2005, nr 4).

Strzelec D., Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Mon. Pod. 2/2017

Strzelec D., Kontrola i postępowanie prowadzone przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego a gwarancje procesowe podatnika (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji (red.) A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2021

Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009

Strzelec D., Postępowanie i kontrola podatkowa w 2009 r., PIP 2009, nr 2

Strzelec D., Postępowanie dowodowe w trakcie kontroli podatkowej, Serwis Monitora Podatkowego 2012, nr 2

Strzelec D., Wątpliwości związane z oświadczeniem o stanie majątkowym w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych, M. Pod., 2010, nr 4

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

Strzyczkowski K., Konstytucyjna zasada społecznej gospodarki rynkowej jako podstawa tworzenia i stosowania prawa, (w:) C. Kosikowski (red.), Szumlakowski R., Kontrola podatkowa w trybie zwykłym, a ogólne zasady postępowania podatkowego, www.bibliotekacyfrowa.pl

Szczepańska M., Kontrola podatkowa jako element konstrukcyjny postępowania podatkowego – alternatywny model kontroli podatkowej, PUG 2015/5,

Szczurek B., Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy, Warszawa 2008

Szydło M., Swoboda działalności gospodarczej, C.H.Beck, Warszawa 2005

Śledzińska-Simon A., Zasada równości i zasada niedyskryminacji w prawie Unii Europejskiej, Studia BAS 2011

Tarno J.P., Bezczynność organu a przewlekłe prowadzenie postępowania, Casus, Kwartalnik, Jesień 2013 r.

Teszner K., Kościuk D., Czy konstytucyjna zasada dwuinstancyjnej procedury administracyjnej i podatkowej ma jeszcze przyszłość?

Trzeciński J., Bezpośrednie stosowanie zasad naczelnych konstytucji przez sądy administracyjne, (w:) Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, rok VII nr 3 (36)/2011

Trzeciński J., Konstytucja jako akt prawotwórczy, (w:) Konstytucyjny model tworzenia prawa w PRL, (red.) K. Działocha, Wrocław 1981

Trzeciński J., O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa, w: Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, wydanie jubileuszowe z okazji 30 – lecia NSA 1998-2010, nr 5-6 (32) 2010

Tulej M., Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa, Difin 2012

Tuleja M., Orzecznictwo interpretacyjne Trybunału Konstytucyjnego a reguły wykładni prawa, Difin, Warszawa 2012

Tuleja P., Wybrane zagadnienia konstytucjonalizacji zasad prawa. Zasady prawa w konstytucji, w: ZNUJ Prace z nauk politycznych 1991, z.39

Tuleja P., Wybrane zagadnienia konstytucjonalizacji zasad prawa. Zasady prawa w konstytucji, w: ZNUJ Prace z nauk politycznych 1991

Ura E., Prawo administracyjne, Warszawa 2001

Wasilkowski A. Jakość prawa, (red), Warszawa 1996 r.

Weralski M., Pojęcie podatku (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL, red. M. Weralski, t. 3: Instytucje budżetowe, Ossolineum, Wrocław 1985

Węgrzyn J., Wolność prowadzenia działalności gospodarczej, w: Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym, (red:) M. Jabłoński, Wrocław 2014

Wilk M., Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce, KPPod, 2018/1,

Wolter A. , Ignatowicz J., Stefaniuk K., Prawo cywilne, Zarys części ogólnej, Warszawa 2001

Wronkowska W., Klauzula państwa prawnego (w:) A. Preisner, T. Zalasinski (red.) Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP, Wrocław 2005

Wronkowska S., Sposoby pojmowania zasad prawa, *Pi P*, 1972, z. 10

Wronkowska S., Zieliński M., Komentarz do zasad techniki prawodawczej, Warszawa 2002

Wróblewska H. (red.) Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004

Wróblewski J., Zagadnienia teorii i wykładni prawa ludowego, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa, 1959

Wróblewski J., Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne”, Seria I, 1965, z. 42

Wróblewski J., Sądowe stosowanie prawa, PWN, Warszawa 1972

Wyrzykowski M., Ziółkowski M., Konstytucyjne zasady prawa i ich znaczenie dla interpretacji zasad ogólnych prawa i postępowania administracyjnego (w:) System Prawa Administracyjnego, t.2, Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej, R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), C.H. Beck, Warszawa 2012

Zalewski D., Melezini A., Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2012, s

Zalewski D., Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej, Wolters Kluwer, Warszawa 2021

Zalewski D., Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych *Zeszyty NSA* 2011/1,

Zawiejska-Rataj J., Podsiadły A., Wybrane postępowania i kontrole prowadzone przez organy Krajowej Administracji Skarbowej - aspekt intertemporalny, *Prz. Pod.*, Nr 2 2017

Ziembiński Z., Teoria prawa, Warszawa-Poznań 1978,

Zięba-Załucka H., Mieszkaniec (art. 50,52,75), w: W. Skrzydło, S. Grabowska, R. Grabowski (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz Encyklopedyczny, Warszawa 2009

Wykaz orzeczeń

Orzecznictwo Sądów Administracyjnych

Wyrok NSA z 10.02. 1987 r. (SA/Wr 875/86)

Wyrok NSA z 27.10. 1987 r. (IV SA 292/87)

Wyrok NSA z 9.03 1989 r. (II SA 961/88)

Wyrok NSA z 26.09.1995 r. , (SA/Lu 1929/94)

Wyrok NSA z 13.06.1996 r. (SA/Ka 2906/94)

Wyrok NSA z 22.12.1998 r. (III SAB 77/98)

Wyrok NSA z 16.06. 1998 r. (III SA 1597/96)

Wyrok NSA w Łodzi z 17.09. 1999 r. (I SA/Łd 1300/97)
Wyrok NSA z 3.11.1999 r. (III SA 7817/98)
Wyrok NSA z 13 stycznia 2000 r., sygn. I SA/Ka 960/98
Wyrok NSA z 5 kwietnia 2000 r. (I SA/Ka 1724/98)
Wyrok NSA z 13.06.2000 r. (I SA/Ka 2160/98)
Wyrok NSA z 11.09. 2000 r. (I SA/Kr 559/99)
Wyrok NSA z 3.08.2000 r. (V SA 2182/99)
Wyrok WSA w Szczecinie z 19.01.2002 r. (I SA/Sz 875/11)
Wyrok NSA z 26.02. 2001 r. (II SA 167/00)
Wyrok NSA z 13.09. 2011 r. (II FSK 514/10)
Wyrok NSA z 7.09. 2011 r., II GSK 1238/11
Wyrok NSA z 26.02.2002 r. (III SA 1884/01)
Wyrok WSA z 9.04. 2004 r. (III SA 1295/02)
Wyrok NSA z 24.04. 2003 r. (I SAB/PO 1/03)
Wyrok WSA we Wrocławiu z 13.09.2004 r. (I SA/Wr 490/03)
Wyrok WSA w Warszawie z 21.12.2004 r. (III SA/Wa 1874/04)
Wyrok WSA we Wrocławiu z 5.05.2005 r. (I SA/Wr 986/03)
Wyrok WSA Łodzi z 11.01. 2005 r. (I SA/Łd 126/04)
Wyrok NSA z 16.11. 2005 r. I FSK 236/05
Wyrok WSA w Warszawie z 23.01 2006 r. (I SA/GL 1380/05)
Wyrok NSA z 31.01. 2006 r. (II FSK 276/05)
Uchwała NSA z 10.04.2006 r. (I OPS 1/06)
Wyrok NSA z 25.01. 2006 r. (II FSK 165/05)
Wyrok NSA z 29.08.2006 r. (I FSK 1045/05)
Wyrok WSA we Wrocławiu z 12.10.2006 r. (I SA/Wr 165/06)
Wyrok NSA z 22.06. 2007 r. (II FSK 838/06)
Wyrok WSA z 29.08. 2007 r. (I SA/BK 332/06)
Wyrok WSA w Gdańsku 15.01.2008 r.(I SA/Gd 885/07)
Wyrok WSA w Łodzi z 16.04.2008 r. (I SA/Łd 142/08)
Wyrok WSA w Rzeszowie z 22.07. 2008 r. (I SA/Rz 222/08)
Wyrok WSA z 30.07.2008 r. (I SA/Op 135/08)
Wyrok WSA z 21.08. 2008 r. (I SA/Po 620/08)
Wyrok WSA w Łodzi z 5.11.2008 r. (I SA/Łd 945/08)
Wyrok NSA z 12.11.2008 r. (sygn. II FSK 1088/07)

Wyrok NSA z 4.12. 2008 r. (akt I FSK 1655/07)

Wyrok WSA z 19.12. 2008 r. (I SA/Kr 578/08)

Wyrok WSA w Warszawie z 18 sierpnia 2009 r. (III SA/Wa 113/09)

Wyrok WSA w Gdańsku z 8.01. 2009 r.(III SA/Gd 324/08)

Wyrok WSA w Warszawie z 20.01.2009 r. (III S.A./Wa 1916/08)

Wyrok WSA z 17 lutego 2009 r. (III SA/Wa 2789/08)

Wyrok NSA z 24 lutego 2009 r. (I FSK 1973/07)

Wyrok NSA z 24 marca 2009 r. (II FSK 1875/07)

Wyrok WSA w Warszawie z 25.03.2009 r. (III SA/Wa 3373/08)

Wyrok WSA we Wrocławiu z 2.04.2009 r. (I SA/Wr 1327/08)

Wyrok NSA z 21.05. 2009 r. (I FSK 382/08)

Wyrok WSA z 10.06. 2009 r. (III SA/Wa 277/09)

Wyrok WSA w Łodzi z 18.06.2009 r. (I SA/Łd 1168/08)

Wyrok WSA z 2.07. 2009 r. (I FSK 839/08)

Wyrok NSA z 8. 07. 2009 r. (II FSK 690/08)

Wyrok NSA z 23.02. 2010 r. (II FSK 1658/09)

Wyrok WSA w Olsztynie z 27.01.2010 r. (I SA/Ol 737/09)

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 14.04.2010 r. (I S.A./Bd 130/10)

Wyrok WSA w Poznaniu z 2.02.2011 r. (I SA/Po 707/10)

Wyrok WSA w Warszawie z 4.03. 2011 r. (III SA/Wa 2005/10 i III)

Wyrok NSA z 1.04. 2011 r. (II FSK 1956/09)

Wyrok NSA z 13.05. 2011 r. (I OSK 711/2011)

Wyrok NSA z 15.07.2011 r. (I FSK 849/11)

Wyrok NSA z 27.05.2011 r. (II FSK 112/10)

Wyrok NSA z 8.11. 2011 (II FSK 2217/11)

Wyrok NSA z 11.01. 2011 r. (I FSK 199/10)

Wyrok WSA w Poznaniu z 17. 11. 2011 r. (I SA/Po 610/11)

Wyrok NSA z 21.09.2012 r. (II FSK 453/11)

Wyrok WSA z 29.11.2012 r. (I SA/Ol, 435/12)

Wyrok WSA w Olsztynie z 17.01. 2013 r. (I SA/Ol 688/12)

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24.01. 2013 r. (I SAB/Sz 5/12)

Wyrok NSA z 14.02. 2013 r. (I GSK 374/12)

Wyrok NSA z 18.10.2013 r. (I FSK 1480/12)

Wyrok NSA z 15.01.2014 r. (I GSK 1317/12)

Wyrok WSA w Białymstoku z 14.09.2016 r. (I SA/Bk 294/16)
Uchwała NSA z 24.10.2016 r (I FPS 3/16)
Wyrok WSA w Warszawie z 28.08.2018 r. (III SA/Wa 4075/17)
Wyrok WSA w Warszawie z 13.11. 2019 r. (III SA/Wa 2280/19)
Wyrok NSA z 7.03. 2022 r. (I FPS 4/21)

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

Orzeczenie TK z 28.05.1986 r. (U 1/86)
Wyrok TK z 20.01.1992 r. (K 15/91)
Wyrok TK z 29.01.1992 r. (K 15/91)
Wyrok TK z 11.02.1992 r. (K 14/91)
Wyrok TK z 19.06.1992 r. (U 6/92)
Orz. TK z 8.12.1992 r. (K 3/92)
Wyrok TK z 2.03.1993 r. (K 9/92)
Wyrok TK z 29.03.1994 r. (K13/93)
Orzeczenie TK z 11.04. 1994 r. (K. 10/93)
Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 26.04. 1994 r. (W 11/93)
Wyrok TK z 6.12.1994 r. (P 3/94)
Orzeczenie TK z 17.10.1995 r. (K 10/95)
Wyrok TK z 28.12.1995 r. (K 28/95)
Uchwała TK z 26.03.1996 r. (W 13/95)
Wyrok TK z 29.06. 1996r. (K 22/95)
Wyrok TK z 24.06.1997 r. (K 21/96)
Wyrok TK z 25.11. 1997 r. (K 26/97)
Wyrok TK z 27.11. 1997r., (U 11/97)
Wyrok TK z 16.12.1997r. (K 8/97)
Wyrok TK z 9.03.1998 r. (U 7/87)
Wyrok TK z 19.05.1998 r. (U 5/97)
Wyrok TK z 31.03.1998 r. (K 24/97)
Wyrok TK z 21.10. 1998 r. (K 24/98)
Wyrok TK z 20.10.1998 r. (K 7/98)
Wyrok TK z 10.11.1998 r., (K 39/97)
Wyrok TK z 9.02.1999 r. (U 4/98)

Wyrok TK z 8.06.1999 r. (SK 12/98)
Wyrok TK z 8.06.1999 r. (SK 12/98)
Wyrok TK z 22.06. 1999 r. (K 5/99)
Wyrok TK z 5.10.1999 r. (K 4/99)
Wyrok TK z 20.12.1999 r. (4/99)
Wyrok TK z 21.12.1999 r. (K 22/99)
Wyrok TK z 12.01. 2000 r. (P 11/98)
Wyrok TK z 13.03.2000 r. (K 1/99)
Wyrok TK z 11.04.2000 r. (K 15/98)
Wyrok TK z 14.06.2000 r. (P 3/00)
Wyrok TK z 7.05 2001 r. (K 19/00)
Wyrok TK z 10.07. 2000 r. (SK 12/99)
Wyrok TK z 24.01 2001 r (K 17/00)
Wyrok TK z 30.01.2001 r. (SK 17/00)
Wyrok TK z 21.03 2001 r. (K 24/00)
Wyrok TK z 25.04.2001 r. (K 48/04)
Wyrok TK z 21.05. 2001 r. (SK 15/00)
Wyrok TK z 14.09.2001 r. (SK 11/00)
Wyrok TK z 24.10. 2001 r. (SK 22/01)
Wyrok TK z 30.10.2001r. (K 33/00)
Postanowienie TK z 5.11.2001 r. (T 33/01)
Postanowienie TK z 30.11.2001 r. (Ts 129/000)
Wyrok TK z 4.12 2001 r. (SK 18/00)
Wyrok TK z 11.12. 2001 r. (SK 16/00)
Wyrok TK z 27.02. 2002 r. (K 47/01)
Wyrok TK z 16.04. 2002 r. (SK 23/01)
Wyrok TK z 22.05.2002 r. (K 6/02)
Wyrok TK z 11.06.2002 r. (SK 5/02)
Wyrok TK z 12.06.2002 r. (P 13/01)
Wyrok TK z 16.09 2002 r. (K 38/01)
Wyrok TK z 20.11.2002 r. (K 41/02)
Wyrok TK z 2.12. 2002 (SK 20/0)
Wyrok TK z 19 .12.2002 r. (K 33/02)
Wyrok TK z 30.11.2004 r. (SK 31/04)

Wyrok TK z 7.03.2005 r. (P 8/03)
Wyrok TK z 8.03.2005 r. (K 27/03)
Wyrok TK z 15.03.2005 r. (K 9/04)
Wyrok TK z 19.04.2005 r. (K 4/05)
Wyrok TK z 31.03.2005 r. (SK 26/02)
Wyrok TK z dnia 21.06. 2005 r. (P 25/02)
Wyrok TK z 12.09.2005 r. (SK 13/05)
Wyrok TK z 20.03.2006 r. (K 17/05)
Wyrok TK z 4.04.2006 r. (K 11/04)
Wyrok TK z 14.06.2006 r. (K 53/05)
Wyrok TK z 2.04. 2007 r. (SK 19/06)
Wyrok TK 9.10. 2007 r. (SK 70/06)
Wyrok TK z 9.10.2007 r. (SK 70/06)
Wyrok TK z 26.11. 2007 r. (P 24/06)
Wyrok TK z 10.12. 2007 r. (P 43/07)
Wyrok TK z 18.12.2007 r. (SK 54/05)
Wyrok TK z 17.06.2008 r. (K 8/04)
Wyrok TK z 27.06. 2008 r. (K 52/07)
Postanowienie TK z 18.11. 2008 r. (SK 23/06)
Wyrok TK 12 .05.2009 r. (P 66/07)
Wyrok TK z 15.07.2009 r. (SK 49/06)
Wyrok TK z 15.07.2009 r. (K 64/0)
Wyrok TK z 28.10.2009 (K 32/08)
Wyrok TK z 28.10. 2009 r, (Kp 3/09)
Wyrok TK z 3.12. 2009 r. (Kp 8/09)
Wyrok TK z 20.01. 2010 r. (Kp 6/09)
Wyrok TK z 25.03.2010. (9/08)
Wyrok TK z 25.11. 2010 r. (K 27/09)
Wyrok TK z 21.06.2011 r. (P 26/10)
Wyrok TK z 13.09. 2011 r. (P 33/09)
Wyrok TK z 15.05.2012 r. (P 11/10)
Wyrok TK z 31.01.2013 r. (K 14/11)
Wyrok TK z 18.07. 2013 r. (18/09)
Wyrok TK z 8.10. 2013 r. (SK 40/12)

Wyrok TK z 13.11.2013 r. (K 2/12)
Wyrok TK z 3.12.2013 r. (P 40/12)
Wyrok TK z 11.02.2014 r. (P 24/12)
Wyrok TK z 7.05.2014 r. (K 43/12)
Wyrok TK z 22.07.2014 r. (K 25/13)
Postanowienie TK z 8.07.2014 r. (Ts 10/14)
Wyrok TK z 28.10.2015 r. (SK 9/14)

Pozostałe orzecznictwo

Uchwała z dnia 12.02. 1955 r. Izby Cywilnej Sądu Najwyższego I CO 4/55
Wyrok ETPC z 13.06.1979 r. w spr. Marckx przeciwko Belgii, skarga Nr 6833/74, HUDOC
Uchwała SN z 16.03.2000 r., I KZP 56/99, OSNKW 2000, Nr 3-4, poz. 19.
Wyrok Ferazzini przeciwko Włochom z 12.07. 2001 r. nr skargi:44759/98.
Wyrok ETPCz z 16.04. 2002 r. w sprawie Set Colas Est and Others p. Francji
Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 05.02.2008 r. I ACa 1255/07
Wyrok TS z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hans Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, pkt 21
Wyrok TSUE z dnia 8.12. 2022 r. (Orde van Vlaamse Balies i inni, sygn. C-694/20)

Wykaz aktów prawnych

Ustawa z dnia 31.07.1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. P.P.P. z 1919 r. Nr 65, poz. 391).
Ustawa z dnia 17.03.1921 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, (Dz. U. 1921, Nr 44, poz. 267)
Ustawa konstytucyjna z dnia 23.04.1935 r. (Dz. U. 1935, Nr 30, poz. 227)
Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4.11.1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
Ustawa z dnia 10.02. 1976 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. z 1976 r. Nr 5, poz. 29)
Ustawa z dnia 17.05.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz. U. z 2017.1153 ze zm)
Ustawa z dnia 29.12. 1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz. U. Nr 75, poz. 44)

Ustawa z dnia 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. 2021, poz. 2117)

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2.04. 1997 r. (Dz. U. z 1997, Nr 78, poz 483 ze zm.)

Ustawa z 1.08.1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. 1997 r. Nr 102, poz. 643 ze zm.)

Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21.06.2016 r. w sprawie wzoru pełnomocnictwa ogólnego i wzoru zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa (Dz. U. z 2016 r. poz. 916)

Ustawa z dnia 16.11. 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. 2023, 615)

Ustawa z dnia 16.11.2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2018 r. poz. 723)

Ustawa z dnia 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2491)

Ustawą o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 5 lipca 2018 r. (Dz.U. z 2018 r., poz. 1499)

Ustawa z dnia 4.04.2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019 r. poz.694)

Dyrektywa MDR Dz. Urz. UE L 139, ze zm.

Ustawa z dnia 30.08.2022 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz. U. 2023, poz. 259)

Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2017, s. 1, z późn.zm.).

Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie z 4.11.1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)

Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień transgranicznych, Bruksela

Traktat z Lizbony zmieniający Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2017, s. 1, z późn.zm.)

Ustawa z dnia 6.03.2022 r. Prawo przedsiębiorców (tj. Dz.U.2023.221)

Inne źródła

Stenogram z 53 posiedzenia Sejmu RP IV kadencji, 23 lipca 2003 r. prof. M. Safjan, Informacja o istotnych problemach wynikających z działalności i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego; <http://trybunal.gov.pl/wiadomosci-trybunalskie/wystapienia-publiczne-prezesa-i-wiceprezesa-trybunalu/marek-safjan-4/>

Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 15.11.2007 (sygn. 1401/PH-II/4407/14-148/06/MZ/ PV-II),

Pismo Prokuratora Generalnego z dnia 12 lutego 2016 r., sygn. akt PG VIII TK 128/15

Informacja o wynikach kontroli NIK – Departament Budżetu i Finansów KBF.430.003.2018. Nr ewid. 23/2018/P/17/103/KBF.

Raport NIK Wykorzystanie Jednolitego Pliku Kontrolnego w postępowaniach i kontrolach podatkowych LKR.430.005.2018, Nr ewid. 11/2019/P/18/077/LKR, 18.06.2019 r.

https://www.slaskie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-bytomiu/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/f31J/content/id/11327873.

<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=1817>

<https://www.gov.pl/web/kas/struktury-stir>

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Sejm VIII kadencji, druk sejmowy nr 1880

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2860 (VIII kad.), <http://orka.sejm.gov>

<http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

Objaśnienia podatkowe z dnia 31 stycznia 2019 r.

<https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr>

<https://kidp.pl/files/newsall/6259.pdf>.

Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym; <http://www.trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje>

Coroczny raport w przedmiocie aktualnego stanu ochrony praw podatników ujmowanych jako składowa szerszej kategorii praw człowieka IBFD tzw. Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. Aktualnie opracowane raporty dostępne w: <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/observatory-protection-taxpayers-rights-optr#>

IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights,
<https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-05/OPTR%202017%20General%20Report.pdf>