

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W POLSCE

Przemysław Stolarski

MONOGRAFIE

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W POLSCE

Przemysław Stolarski

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 stycznia 2016 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Jerzy Matecki

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Łamanie

Wolters Kluwer

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a stylized, lowercase font with a small heart above the 'i'. Below the text is a decorative wavy line.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN 978-83-264-9867-1

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 7

Wprowadzenie / 9

Rozdział 1

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych – zagadnienia

ogólne / 17

- 1.1. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jako podstawowy mechanizm funkcjonowania państwa / 17
- 1.2. Pojęcie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych / 34
- 1.3. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jako rodzaj kontroli finansowej / 52
- 1.4. Problem wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce / 73

Rozdział 2

Ewolucja kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce / 99

- 2.1. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w okresie międzywojennym / 99
- 2.2. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w latach 1945–1979 / 118
- 2.3. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w latach 1980–1990 / 129
- 2.4. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych po 1990 r. / 138

Rozdział 3

Wielotorowość kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce po 1990 r. – kluczowe problemy / 151

- 3.1. Przyczyny wielotorowości procedur kontrolnych / 151

- 3.2. Skutki wielotorowości procedur kontrolnych na gruncie pozycji prawnej i faktycznej kontrolowanego / **168**
- 3.3. Skutki wielotorowości procedur kontrolnych na gruncie pozycji prawnej i faktycznej organu kontroli / **184**

Rozdział 4

Koncepcje ograniczenia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych po 1990 r. / 226

- 4.1. Wojewódzkie Kolegia Skarbowe jako próba koordynacyjnego ograniczenia wielotorowości / **226**
- 4.2. Ograniczenie wielotorowości na gruncie porozumień służb skarbowych / **235**
- 4.3. Administracyjne ograniczenie wielotorowości na gruncie koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej / **268**

Rozdział 5

Propozycje zmian aktualnych rozwiązań dotyczące ograniczenia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce / 281

- 5.1. Ograniczenie wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w wymiarze proceduralnym / **281**
- 5.2. Ograniczenie wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w wymiarze instytucjonalnym / **302**
- 5.3. Zasadność wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w wymiarze funkcjonalnym / **312**

Wnioski końcowe / **323**

Wykaz aktów prawnych, orzeczeń i innych dokumentów / **331**

Bibliografia / **347**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- u.k.s.** ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.s.c.** ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 990 z późn. zm.)
- u.s.d.g.** ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)
- ustawa o VAT** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.z.p.** ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 27, poz. 111 z późn. zm.; tekst jedn.: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.) – obecnie uchylona

u.w.k.s. ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302 z późn. zm.)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

CBOSA	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (http://orzeczenia.nsa.gov.pl)
Dziennik GP	Dziennik Gazeta Prawna
Dz.P.P.P.	Dziennik Praw Państwa Polskiego
Dz. U.	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. Min. Fin.	Dziennik Urzędowy Ministerstwa Finansów
Dz. Urz. Min. Sk.	Dziennik Urzędowy Ministerstwa Skarbu
GP	Gazeta Prawna
M.P.	Monitor Polski
Mon. Pod.	Monitor Podatkowy
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-B	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, seria B
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	Przegląd Podatkowy

Inne

NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SN	Sąd Najwyższy
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
NTA	Najwyższy Trybunał Administracyjny

Wprowadzenie

Kontrola w zakresie wywiązywania się obywateli z nałożonej na nich w drodze ustawowych obowiązków podatkowych powszechnej powinności pokrywania kosztów finansowych funkcjonowania instytucji państwa ma niezwykle istotne znaczenie z punktu widzenia jego istnienia. Funkcjonowanie państwa i związana z nim realizacja celów społecznie oczekiwanych i pożądaných, dla których powstało, wymaga stałego dopływu środków pieniężnych niezbędnych do pokrywania wydatków, w drodze których cele te są osiągnane. Potrzeba finansowania działalności państwa przez jego członków jest elementem stanowiącym niepodważalną i bezsporną podstawę istnienia grupy społecznej opartej na jego strukturze. Podstawową i zarazem główną formą finansowania państwa przez jego obywateli są podatki wynikające z ciążących na nich zobowiązań podatkowych, stanowiących konkretyzację przewidzianych w ustawach obowiązków podatkowych. Wspomniana zatem wyżej kontrola o fundamentalnym dla państwa znaczeniu to kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, przy czym należy w tym miejscu wyjaśnić, że chodzi o realizację pojmowaną w wymiarze powinnościowym, a nie w wymiarze władczym. Realizacja w wymiarze władczym może być postrzegana bardzo szeroko i utożsamiana właściwie z całym procesem poboru podatków, na który składają się działania podejmowane w ramach uregulowanych powszechnie obowiązującym prawem procedur, takie jak kontrola, wymiar czy egzekucja, jak i czynności czysto techniczne, związane przykładowo z obsługą podatników czy z przyjmowaniem i rozliczaniem wpłat z tytułu podatków. Tymczasem chodzi tutaj o realizację zobowiązań podatkowych, rozumianą jako właściwa identyfikacja przez określone w prawie podatkowym podmioty obowiązków podatkowych, prawidłowe ustalenie

ich zakresu i wielkości oraz odpowiednią co do trybu i formy zapłatę wynikających z nich podatków. W tym znaczeniu kontrola realizacji zobowiązań podatkowych oznacza kontrolę określonych podmiotów w zakresie wskazanych wyżej zachowań.

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych sprawowana jest obecnie w Polsce przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Szczególny wyraz dwutorowość ta przyjmuje w obliczu zbiegu kompetencji tych organów zachodzącego na płaszczyźnie wykonywanej przez nie kontroli podatkowej i skarbowej¹. Obie instytucje podlegają co do zasady dwóm różnym reżimom prawnym oraz są realizowane przez kilka różnych pionów organizacyjnych działających w ramach struktur administracji rządowej i samorządowej, którym przypisano zasadniczo dwie różne funkcje, tj. funkcję poboru podatków w przypadku organów podatkowych i funkcję kontrolną zorientowaną na ochronę interesów Skarbu Państwa² w odniesieniu do organów kontroli skarbowej. Sytuacja ta i problemy z nią związane zostały dostrzeżone w świecie doktryny już w latach 90. XX w. Wskazane zjawisko przyjęło wówczas nazwę dualizmu kontroli skarbowej i podatkowej. Sformułowanie to, choć niefortunne i niezbyt precyzyjne z językowego punktu widzenia, w sposób klarowny definiowane było przez doktrynę, która utożsamiała je ze zjawiskiem zbiegu kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej na gruncie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Głównym zarzutem, jaki wówczas podnoszono, była budząca daleko idące wątpliwości z punktu widzenia zasad demokratycznego państwa prawa możliwość poddawania obywateli w tym samym zakresie przedmiotowym kontrolom dwóch różnych organów, dla których odpowiednie reżimy prawne przewidują dodatkowo różny zakres uprawnień procesowych kontrolowanego, a co za tym idzie różną jego pozycję procesową (słabszą w przypadku kontroli skarbowej, silniejszą w odniesieniu do kontroli podatkowej). Sprawa ta była nawet w przeszłości przedmiotem prac Trybunału Konstytucyjnego, jej aspekt materialny nie został jednak rozstrzygnięty. Trybunał wypowiedział

¹ Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych wykonywana jest również w drodze czynności sprawdzających przeprowadzanych przez organy podatkowe. Mają one niewątpliwie charakter kontrolny i nie mogą zostać pominięte na gruncie prowadzonych rozważań, niemniej jednak nie stanowią płaszczyzny zbiegu kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej.

² Funkcja ta została skonkretyzowana w sposób bardziej szczegółowy w art. 1 i 2 u.k.s.

się tylko w kwestii formalnej i nie dopatrył się na tej płaszczyźnie żadnego naruszenia przepisów ustawy zasadniczej. Od tego czasu zainteresowanie wskazanym problemem zdawało się coraz bardziej wygasać, by dziś przyjmować jedynie postać incydentalnych wzmianek w publikacjach na temat zagadnień związanych z kontrolą podatkową czy skarbową. Tymczasem problem pozostaje w dalszym ciągu aktualny. Ponadto ma on znacznie szerszy zakres niż ten dostrzeżony przez doktrynę w latach 90³.

Rozważania dotyczące pozycji kontrolowanego na gruncie kontroli skarbowej nie mogą ograniczać się jedynie do jego pozycji procesowej w obszarze postępowania kontrolnego, które jest w końcu tylko jednym z przejawów działalności kontrolnej organów kontroli skarbowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych. Powinny uwzględniać również pozycję podatnika w odniesieniu do wywiadu skarbowego funkcjonującego na płaszczyźnie działań kontrolnych organów kontroli skarbowej. Nie można także zapominać o różnej pozycji organów wykonujących kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych w ramach dwóch wskazanych wyżej reżimów prawnych, mającej wpływ na skuteczność i efektywność działań kontrolnych podejmowanych przez administrację skarbową w określonych obszarach społeczno-gospodarczej aktywności obywateli. Aspekt ten, choć nie zawsze i nie przez wszystkich dostrzegany, wydaje się wręcz wysuwać dziś na plan pierwszy. Ma on szczególne znaczenie w kontekście podejścia do zagadnienia kontroli podatkowej i kontroli skarbowej, jako elementów „zintegrowanego” systemu kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych. Prowadzi do negatywnego zróżnicowania siły tego systemu na poszczególnych jego odcinkach, w zależności od rodzaju pionu administracyjnego wykonującego kontrolę.

Nie można również ograniczyć rozważań jedynie do sfery skutków, zapominając o przyczynach ukształtowania się w Polsce dwutorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Obszar ten stanowi niezwykle

³ Wydaje się, że to właśnie owo wąskie podejście do tematu negatywnych skutków opisywanego zjawiska zbiegu kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej doprowadziło do tego, że w wyniku ukształtowania się po 2002 r. tzw. modelu jednolitej kontroli podatkowej i równoległego precyzyjniejszego umownego podziału kompetencji kontrolnych pomiędzy określonymi pionami organów aparatu skarbowego niektórzy mylnie uznali, że problem dualizmu zasadniczo przestał istnieć, a przynajmniej dość mocno stracił na znaczeniu, co z kolei miało określony wpływ na spadek zainteresowania nauki tym zagadnieniem.

istotny element charakterystyki systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych i oceny zasadności jego funkcjonowania w obecnym kształcie.

Ponadto wydaje się, że problem niejednolitego systemu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych ma zdecydowanie szerszy wymiar i nie może ograniczać się tylko do układu dwubiegowego. Widać to bardzo dobrze na gruncie instytucjonalnym (strukturalno-organizacyjnym), gdzie należy mówić raczej o wielotorowości niż dualizmie.

Warto podkreślić, że dotychczasowe badania ograniczały się głównie do charakterystyki procedur kontrolnych stosowanych przez oba typy organów czy analizy ich wzajemnych relacji. Nie ma kompleksowego opracowania poświęconego problemowi wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce, jej przyczynom, skutkom i ewentualnym odniesieniom do modeli istniejących w przeszłości oraz ocenie zasadności jej funkcjonowania. Uzasadnione było więc podjęcie stosownych badań tym zakresie.

Celem monografii jest **próba scharakteryzowania zjawiska zbiegu kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, identyfikacja jego przyczyn i skutków oraz przedstawienie alternatywnego modelu funkcjonowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce**. Realizacja tak określonego celu zmierza do odpowiedzi na kluczowe z punktu widzenia pracy pytanie, stanowiące jednocześnie jej zasadniczy problem badawczy, sformułowane w następujący sposób: **czy znajduje uzasadnienie zbieg kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce?**

Udzielenie odpowiedzi na tak postawione pytanie wymagało wyjaśnienia kwestii szczegółowych:

- na jakich płaszczyznach można rozpatrywać obecną wielotorowość w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce,
- jakie są przyczyny i skutki obecnego funkcjonowania wskazanej wielotorowości,
- czy wielotorowość zawsze charakteryzowała proces kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce,

– czy i w jakim zakresie próbowano eliminować bądź ograniczać zjawisko przedmiotowej wielotorowości.

Mając powyższe na uwadze, autor postawił następującą tezę badawczą: **zbieg kompetencji organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce nie znajduje wystarczającego umocowania w sferze przyczyn swego funkcjonowania i jednocześnie wywołuje szereg negatywnych konsekwencji, co czyni niezasadnym dalsze utrzymywanie wielotorowości w obecnym jej kształcie. Celowe wydaje się więc jej ograniczenie i wprowadzenie stosownych zmian prawnych.**

Konstrukcja monografii została skorelowana z postawionymi w pracy celami i tezami, co spowodowało ujęcie badanej problematyki w następujący sposób.

Rozdział 1 jest rozdziałem wprowadzającym, obrazującym miejsce kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w strukturze państwa postrzeżanego zarówno w ujęciu instytucjonalnym, jak i wspólnotowym oraz szczególną funkcję, jaką kontrola ta pełni z punktu widzenia realizacji podstawowych celów, które przed nim stoją. Zdefiniowano w nim kontrolę, wskazując jej zakres przedmiotowy oraz podmiotowy, i przedstawiono ją w kontekście ogólnego pojęcia kontroli, jak i typów kontroli finansowej. Rozdział zawiera również uwagi wprowadzające dotyczące zjawiska wielotorowości występującego w Polsce na gruncie kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych. Ta część pracy ma nie tylko charakter ogólny, traktując o podstawowych w kontekście jej tematu pojęciach, ale wskazuje także podobieństwa dwóch niezwykle istotnych z punktu widzenia jej treści instytucji (kontroli skarbowej i kontroli podatkowej) w obszarze funkcji i celów przypisanych kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Poza tym pojawiają się tutaj pewne istotne uwagi wskazujące potrzebę szerszego spojrzenia na kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych nie tylko w aspekcie ściśle pojmowanych postępowań kontrolnych funkcjonujących w jej obrębie, ale również w kontekście działań znajdujących się formalnie poza tymi postępowaniami. Uwagi te pozwalają na przeprowadzenie w dalszej części rozważań dotyczących skutków dwutorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych z punktu widzenia pozycji prawnej

kontrolowanego, jak i organu kontroli, także w aspekcie wywiadu skarbowego.

W rozdziale 2 została przedstawiona ewolucja kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. Takie ujęcie nie wynika tylko z chęci zapewnienia kompletności rozważań w kwestii instytucji stanowiącej główny przedmiot badań. Prześledzenie ewolucji kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych oraz struktury aparatu skarbowego umożliwia przede wszystkim udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy wskazana kontrola wykonywana była w przeszłości w sposób jednolity, czy też w jej realizację wpisane były, tak jak dziś, wielotorowe działania różnych organów tworzących aparat skarbowy. Odpowiedź na to pytanie ma istotne znaczenie dla identyfikacji elementów uzasadniających obecne funkcjonowanie wielotorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. W tym wypadku chodzi o poszukiwanie ewentualnego uzasadnienia obecnego stanu rzeczy w historycznych modelach administracji podatkowej i sprawowanej przez nią kontroli. Ta część pracy stanowi również bogate źródło wniosków dotyczących historycznych konstrukcji prawnych, mogących znaleźć swoje odniesienie do warunków obecnych, co wpisuje się w realizację jednego z głównych celów książki, jakim jest próba przedstawienia propozycji alternatywnych rozwiązań w zakresie funkcjonowania kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce. Szczególną płaszczyznę odniesień w tym zakresie stanowi okres międzywojenny.

Rozdział 3 zawiera uwagi szczegółowe dotyczące dwóch zagadnień kluczowych z punktu widzenia rozwiązania głównego problemu badawczego. Uwagi te odnoszą się do przyczyn i skutków zjawiska wielotorowości kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce po 1990 r., a zatem w czasie, kiedy zjawisko to wystąpiło na gruncie kompetencji kontrolnych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej oraz zostało dostrzeżone i zdefiniowane w pewnym zakresie przez doktrynę. W rozdziale tym zostały szczegółowo opisane czynniki będące powodem usankcjonowania w Polsce na początku lat 90. dualizmu w procesie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych, ewoluującego następnie w kierunku dalej posuniętej wielotorowości, oraz konsekwencje występowania tego zjawiska w kontekście pozycji prawnej i faktycznej zarówno podmiotu kontrolowanego na gruncie obu reżimów kontrolnych, jak i organów wykonujących kontrolę w ramach

tych reżimów. Opisanie przyczyn i następstw wielotorowości stanowi fundament autorskiej oceny jej funkcjonowania.

W rozdziale 4 zaprezentowano próby ograniczenia zjawiska wielotorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych podjęte na przestrzeni ostatnich 20 lat. Analizie poddane zostały: ustawowe rozwiązanie oparte na działalności Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych w zakresie koordynacji działań kontrolnych służb skarbowych, próba koordynacyjnego ograniczenia skutków wielotorowości w drodze wielostronnych porozumień funkcjonujących w obrębie administracji skarbowej oraz rozwiązanie zaproponowane na gruncie koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej. Poczynione tutaj uwagi stanowią przede wszystkim podstawę do wykazania charakteru wprowadzonych i proponowanych w przeszłości zmian oraz ich realnego wpływu lub możliwości takiego wpływu na ograniczenie albo eliminację omawianego zjawiska.

Rozdział 5 został poświęcony przedstawieniu zasadniczych elementów alternatywnej koncepcji funkcjonowania kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce, ograniczającej zjawisko wielotorowości w tym zakresie w sposób eliminujący dotychczasowe negatywne skutki jego istnienia. Rozważania zostały oparte na trzech płaszczyznach, do których można odnosić zjawisko badanej wielotorowości, tj. płaszczyźnie instytucjonalnej, proceduralnej i funkcjonalnej. Próba stworzenia alternatywnego modelu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych wiąże się ze wskazaniem propozycji określonych zmian prawnych w zakresie tych trzech obszarów, odnoszących się zarówno do instytucji samej kontroli, jak i struktury organizacyjnej administracji skarbowej.

Realizacja postawionych celów determinuje w sposób naturalny przyjęcie określonej metodyki badań. W przygotowaniu pracy zostały wykorzystane przede wszystkim metoda historyczna, metoda dogmatyczna (językowo-logiczna) oraz socjologiczna.

Metoda historyczna posłużyła omówieniu historycznych regulacji prawnych normujących funkcjonowanie administracji skarbowej oraz kształt instytucji kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce.

Niezależnie od historycznego czy aktualnego charakteru poszczególnych źródeł (w szczególności aktów prawnych) zostały one poddane badaniu metodą językowo-logiczną w celu ustalenia prawnego kształtu kluczowych z punktu widzenia tematu monografii zagadnień i instytucji, zwłaszcza tych, na których opiera się bądź opierał się w przeszłości proces kontroli realizacji zobowiązań podatkowych.

Poza wskazanymi wyżej metodami autor wykorzystał również elementy metody statystycznej, odnosząc się do dokumentów o charakterze statystycznym i sprawozdawczym.

Częściowo w strukturę pracy wpisane zostały także badania przy zastosowaniu metody socjologicznej, oparte na konsultacji z przedstawicielami administracji podatkowej i ankiecie przeprowadzonej wśród pracowników organów podatkowych pracujących w komórkach właściwych do spraw kontroli podatkowej oraz analiz i planowania w zakresie ograniczeń w wykonywaniu kontroli wynikających ze słabszej pozycji organów podatkowych na gruncie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych.

Rozdział 1

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych – zagadnienia ogólne

1.1. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych jako podstawowy mechanizm funkcjonowania państwa

Chcąc właściwie zidentyfikować miejsce kontroli realizacji zobowiązań podatkowych w obecnych systemach państwowych czy też określić, jakie miejsce winna ona w nich zajmować, należy cofnąć się do początku i sięgnąć do kategorii podstawowych i fundamentalnych z punktu widzenia jej funkcjonowania. O tej osobliwej metodzie poznania rzeczy zdają się często dziś zapominać niektórzy przedstawiciele nauki prawa, którzy badając określone instytucje, niejednokrotnie odnoszą swe rozważania do rzeczywistości, w której żyją. Dysponując tak wąską czasowo perspektywą, definiują oni, czym dana rzecz jest, a czym nie oraz czym być powinna. Zapominają o źródłach i modelach, a może raczej uznają je za tak odległe, że aż zbyt utopijne, by bez narażenia się na śmieszność czynić z nich punkt wyjścia do dyskusji na temat badanych kategorii.

Pierwotnej istoty instytucji analizowanej kontroli, legitymizującej jej istnienie w określonym kształcie we współczesnej przestrzeni jako instytucji od wieków nierozdzielnie związanej z państwem, należy doszukiwać się w jego genezie. W doktrynie przeważa aktualnie pogląd, zgodnie z którym państwo jest wytworem społeczeństwa, mając jednocześnie wobec niego służebny charakter⁴. Z poglądem tym należy się zgodzić, uznając jednocześnie, że wbrew pozorom z punktu widzenia jego słuszności nie ma znaczenia od-

⁴ E. Kustra, *Wstęp do nauki o państwie*, Toruń 1999, s. 12.

wieczny spór o to, co było pierwsze – społeczeństwo czy państwo. Trzeba pamiętać, że przypisywane Arystotelesowi twierdzenie, jakoby to państwo było kategorią pierwotną w odniesieniu do jednostki i społeczeństwa⁵, związane jest raczej w dużej mierze z pewną ideą państwa, stanowiącą element charakterologiczny wpisany głęboko w naturę człowieka, sprawiający, że człowiek jest ze swej natury istotą państwową⁶. Pierwotny charakter państwa znajduje tutaj swój wyraz nie w instytucji, ale w swego rodzaju pierwiastku państwowości tkwiącym w naturze człowieka. Podobny wyraz mają także późniejsze teorie idące w kierunku arystoteleskim, takie jak choćby teoria G. Hegla, u którego państwo w pewnym sensie pojmowane jest jako obiektywna kategoria znajdująca się ponad wszystkim, przyjmując postać idei etycznej czy idei absolutnej⁷. Spojrzenia takie nie stają tak naprawdę w sprzeczności z teorią pochodzenia państwa od społeczeństwa. Wspomniany wyżej pierwiastek czyniący z człowieka istotę państwową mógł być oczywiście siłą sprawczą popychającą jednostkę do stworzenia państwa, niemniej jednak był wyłącznie ideą, a może nawet tylko cechą charakteru gatunku ludzkiego. Bezpośrednią przyczyną powstania państwa mogła być tylko aktywność samej jednostki, przyjmująca np. postać swego aktu sprawczego, jakim była umowa społeczna.

Pierwsze przejawy idei umowy społecznej, wskazujące na dwa jej zasadnicze elementy, można zaobserwować już w czasach starożytnych. Protagoras z Abdery uważał, że państwo jest rezultatem zgody jego obywateli⁸. Platon stwierdził, że powstania państwa należy dopatrywać się w momencie, w którym ludzie nie byli już w stanie zaspokajać swych potrzeb samodzielnie⁹. Już tylko w tych dwóch twierdzeniach można dostrzec przyczynę powołania państwa i formę, w jakiej się to dokonało. Przyczyną jest określona sytuacja, zmuszająca jednostkę do podjęcia inicjatywy w tym kierunku, wyznaczająca cel, który ma się w ten sposób zrealizować, a któremu jednostka nie może poddać w odosobnieniu. Formą jest szeroko rozumiana zgoda, a więc rodzaj układu, porozumienia między jednostkami.

⁵ Tamże, s. 11.

⁶ Zob. J. Justyński, *Historia doktryn polityczno-prawnych*, Toruń 2000, s. 73.

⁷ Tamże, s. 296.

⁸ Tamże, s. 60–61.

⁹ Tamże, s. 67.

Według słusznego zresztą poglądu C. Znamierowskiego państwo jest grupą celową¹⁰. Cele, dla których realizacji powstało, były na przestrzeni wieków wyrażane różnie przez kolejnych myślicieli. Można wymienić tutaj cele o charakterze abstrakcyjnym, wynikające np. z takich twierdzeń, jak to Arystotelesa, zgodnie z którym państwo jest samowystarczalną wspólnotą powstałą ze względu na potrzeby życia dla popierania najwyższego dobra¹¹. Tak ideowe cele wydają się zbyt ogólne, by ustalić podstawową przyczynę powstania państwa, w przeciwieństwie do bardziej skonkretyzowanych celów o charakterze pragmatycznym. Wśród nich dają się zauważyć cele o konotacji zdecydowanie negatywnej, jak i cele o nacechowaniu pozytywnym.

Te pierwsze stanowią treść dość znaczącego nurtu myślowego współtworzonego przez kolejnych teoretyków różnych epok. Zgodnie z nim państwo powstało, by hamować w nas to, co złe i bronić człowieka przed samym sobą. Już Seneka twierdził, że państwo było odpowiedzią na ludzkie niegodziwości w postaci żądzy panowania i posiadania, a jego celem było ich ograniczenie, a nie zapewnienie człowiekowi większego szczęścia¹². Aspekt ten znacznie później rozwinął T. Hobbes, który uznał człowieka za istotę ze swej natury złą, a w państwie upatrywał ograniczenia przy pomocy przymusu egoistycznych zapędów człowieka do posiadania wszystkiego, które w krótkim czasie prowadzą do samozagłady jednostek na skutek wybuchłych wojen¹³. K. Sójka-Zielińska pisze, że organizacja państwowa wykształciła się w momencie, gdy konflikty społeczne narosły do tego stopnia, iż stały się nierozwiązywalne w oparciu o siły samej rodowej społeczności, plemienia¹⁴. Choć trudno odmówić tak skonkretyzowanemu celowi przymiotu zadania, które państwo musiało realizować w pewnej perspektywie czasowej, to ciężko też uznać go za jedną z pierwotnych przyczyn stworzenia państwa jako grupy. Wydaje się, że zdarzenia stanowiące oparcie dla omawianych teorii mogły wystąpić na późniejszym etapie ewolucji państwa. Żądza władzy i posiadania może zrodzić się tylko w umysłach ludzi, którzy osiągnęli pewien poziom świadomości, choćby co do tego, że warto żądać władzy i posiadania, bo

¹⁰ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1980, s. 61.

¹¹ J. Justyński, *Historia doktryn...*, s. 73.

¹² Tamże, s. 99.

¹³ Tamże, s. 218–219.

¹⁴ K. Sójka-Zielińska, *Historia prawa*, Warszawa 2000, s. 16–17.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Przemysław Stolarski – starszy inspektor w Samodzielnym Referacie ds. Postępowania Podatkowych Urzędu Skarbowego w Mławie; prawnik; członek stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej przy Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; autor publikacji krajowych i zagranicznych z zakresu finansów publicznych i prawa podatkowego.

Monografia przedstawia problematykę wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. Istotna część opracowania została poświęcona zjawisku dualizmu kontroli skarbowej i podatkowej, jego negatywnym skutkom i autorskiej propozycji ich eliminacji.

W książce przedstawiono m.in. takie zagadnienia jak:

- miejsce kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w strukturze państwa;
- ewolucja kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych oraz struktury aparatu skarbowego;
- przyczyny i skutki zjawiska wielotorowości kontroli w obszarze realizacji zobowiązań podatkowych;
- próby ograniczenia zjawiska wielotorowości w zakresie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych podjęte w ciągu ostatnich 20 lat.

Publikacja przeznaczona jest dla pracowników administracji skarbowej, w szczególności pracowników wyższych szczebli odpowiedzialnych za przeprowadzanie zmian organizacyjnych w administracji skarbowej lub zgłaszanie zmian normatywnych w obowiązujących aktach prawnych. Zainteresuje również doradców podatkowych oraz naukowców zajmujących się problematyką prawa podatkowego i kontroli finansowej.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**