

# KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Dariusz Strzelec, Marcin Łoboda

---

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

# KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Dariusz Strzelec, Marcin Łoboda

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 sierpnia 2017 r.

Recenzent

*Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zajęc*

Opracowanie redakcyjne

*Dagmara Wachna*

Łamanie

*Wolters Kluwer Polska*

Poszczególne rozdziały książki napisali:

*Dariusz Strzelec – rozdz. 4, 5, 6 (z wyjątkiem pkt 6.3.1.2)*

*Dariusz Strzelec, Marcin Łoboda – rozdz. 2, 3*

*Marcin Łoboda – rozdz. 1, 6 pkt 6.3.1.2, rozdz. 7*

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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN: 978-83-8107-685-2

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	11
<b>Wstęp</b> .....	13
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Krajowa Administracja Skarbowa</b> .....	15
1.1. Przyczyny zmian w organizacji administracji skarbowej .....	15
1.2. Przemiany administracji podatkowej, celnej i skarbowej .....	17
1.2.1. Przemiany administracji skarbowej – rys historyczny .....	17
1.2.2. Koncepcje reformy administracji podatkowej i celnej .....	23
1.2.3. Krajowa Administracja Skarbowa – przyczyny powołania .....	31
1.3. Zadania Krajowej Administracji Skarbowej .....	35
1.3.1. Konsolidacja administracji podatkowej a katalog zadań Krajowej Administracji Skarbowej .....	35
1.3.2. Podstawowe zadania związane z realizacją dochodów publicznych ..	36
1.3.3. Zadania w zakresie obsługi i wsparcia podatnika oraz doskonalenia zawodowego kadr .....	38
1.3.4. Zadania w zakresie zwalczania przestępczości .....	39
1.3.5. Zadania związane z realizacją pakietu paliwowego .....	41
1.4. Nowa struktura i zadania organów Krajowej Administracji Skarbowej ..	42
1.4.1. Kształtowanie polityki podatkowej i zarządzanie administracją podatkową a struktura organów administracji .....	42
1.4.2. Struktura i charakterystyka organów KAS .....	45
1.4.3. Centralne organy KAS – zakres kompetencji .....	47
1.4.3.1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych .....	48
1.4.3.2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej .....	50
1.4.3.3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej .....	56
1.4.4. Regionalne organy KAS – zakres kompetencji .....	57
1.4.4.1. Nowa struktura i zakres kompetencji organów regionalnych ..	57
1.4.4.2. Dyrektor izby administracji skarbowej .....	58
1.4.4.3. Naczelnik urzędu skarbowego .....	60
1.4.4.4. Naczelnik wyspecjalizowanego urzędu skarbowego .....	62

1.4.4.5. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego.....	63
1.4.4.6. Organy wyznaczone na podstawie przepisów wykonawczych..	65
1.4.5. Jednostki organizacyjne KAS .....	70
1.5. Reforma administracji skarbowej a kontynuacja spraw w toku, przepisy przejściowe.....	70

## Rozdział 2

<b>Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego – regulacje prawne, procedury .....</b>	<b>83</b>
2.1. Pojęcie kontroli .....	83
2.2. Regulacje prawne dotyczące kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego.....	85
2.2.1. Regulacje prawne dotyczące kontroli celno-skarbowej w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej.....	85
2.2.2. Regulacje prawne dotyczące kontroli podatkowej w Ordynacji podatkowej.....	87
2.2.3. Regulacje prawne dotyczące kontroli w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej .....	89
2.3. Procedury służące weryfikacji przestrzegania przepisów prawa podatkowego.....	92
2.3.1. Czynności sprawdzające .....	93
2.3.2. Procedury o charakterze kontrolnym .....	97
2.3.3. Postępowanie podatkowe .....	101
2.3.3.1. Postępowanie podatkowe jako konsekwencja procedury kontrolnej .....	101
2.3.3.2. Postępowanie podatkowe jako samodzielna procedura służąca weryfikowaniu przestrzegania przepisów prawa podatkowego.....	105
2.4. Znaczenie zasad ogólnych postępowania przy kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego.....	107

## Rozdział 3

<b>Kontrola celno-skarbowa.....</b>	<b>115</b>
3.1. Kontrola celno-skarbowa przestrzegania przepisów prawa podatkowego jako szczególny rodzaj procedury kontrolnej.....	115
3.2. Dopuszczalność prowadzenia kontroli celno-skarbowej.....	118
3.3. Zakres podmiotowy kontroli celno-skarbowej .....	120
3.4. Typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowej.....	121
3.5. Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej .....	123
3.5.1. Podstawowy zakres kontroli celno-skarbowej .....	123
3.5.2. Pozostały zakres kontroli celno-skarbowej .....	125

3.5.3. Kontrole stałe polegające na wykonywaniu czynności kontrolnych w sposób ciągły (szczególny nadzór podatkowy) .....	127
3.6. Podejmowanie kontroli celno-skarbowej .....	128
3.6.1. Brak obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.....	129
3.6.2. Właściwość organu do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej..	129
3.6.3. Tryb normalny wszczęcia kontroli celno-skarbowej.....	132
3.6.4. Tryb uproszczony wszczęcia kontroli celno-skarbowej .....	134
3.6.5. Tryb szczególny wszczęcia na podstawie okazywanej legitymacji służbowej oraz stałego upoważnienia do wykonywania kontroli.....	136
3.6.6. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej oraz stałe upoważnienie do wykonania kontroli .....	137
3.7. Przebieg kontroli celno-skarbowej .....	140
3.7.1. Korekta deklaracji podatkowej po wszczęciu kontroli celno-skarbowej.....	140
3.7.2. Miejsce prowadzenia kontroli celno-skarbowej.....	142
3.7.3. Czas trwania kontroli celno-skarbowej.....	142
3.7.4. Dokumentowanie czynności kontroli celno-skarbowej .....	144
3.8. Prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych.....	145
3.8.1. Prawa i obowiązki kontrolujących w trakcie kontroli celno-skarbowej.....	145
3.8.2. Prawa i obowiązki kontrolowanego w trakcie kontroli celno-skarbowej.....	153
3.8.3. Środki prawne zapewniające sprawny przebieg kontroli celno-skarbowej.....	156
3.9. Zakończenie kontroli celno-skarbowej.....	158
3.9.1. Zakończenie kontroli poprzez doręczenie wyniku kontroli .....	158
3.9.2. Korekta deklaracji po doręczeniu wyniku kontroli.....	161
3.9.3. Zakończenie kontroli poprzez doręczenie protokołu kontroli .....	162
3.9.4. Zastrzeżenia do protokołu kontroli .....	164
3.10. Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe...	165
3.11. Podjęcie zakończonej kontroli w związku z korektą.....	167
3.12. Prawo zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego.....	168
<b>Rozdział 4</b>	
<b>Kontrola podatkowa.....</b>	<b>173</b>
4.1. Kontrola podatkowa przedsiębiorców.....	173
4.2. Kontrola jako konsekwencja analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa.....	176
4.3. Dopuszczalność i ograniczenia w przeprowadzaniu kontroli podatkowej .....	178

4.4. Osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego w trakcie kontroli podatkowej .....	184
4.5. Wszczęcie kontroli podatkowej i czynności poprzedzające.....	185
4.5.1. Zawiadomienie o planowanej kontroli podatkowej.....	186
4.5.2. Odstępstwa od obowiązku zawiadamiania o planowanej kontroli podatkowej .....	187
4.5.3. Wszczęcie kontroli podatkowej w trybie zwykłym .....	194
4.5.4. Wszczęcie kontroli podatkowej w trybie uproszczonym („na legitymację”).....	197
4.5.5. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej .....	199
4.5.6. Brak możliwości ustalenia osoby kontrolowanej .....	203
4.6. Zasady prowadzenia kontroli podatkowej.....	204
4.6.1. Czas prowadzenia kontroli podatkowej .....	204
4.6.2. Zawieszenie kontroli podatkowej.....	209
4.6.3. Miejsce prowadzenia kontroli podatkowej .....	211
4.6.4. Dokumentowanie czynności kontroli podatkowej.....	215
4.6.5. Prowadzenie kontroli podatkowej przez niewłaściwy organ .....	218
4.7. Prawa i obowiązki kontrolowanego i kontrolujących.....	219
4.7.1. Zasada praworządności jako determinanta uprawnień kontrolujących i obowiązków kontrolowanych .....	219
4.7.2. Prawa i obowiązki kontrolujących .....	220
4.7.3. Prawa i obowiązki kontrolowanego .....	222
4.7.4. Sprzeciw na czynności kontrolujących .....	225
4.7.5. Obowiązki związane z książką kontroli .....	231
4.8. Zakończenie kontroli podatkowej .....	232
4.8.1. Protokół kontroli.....	232
4.8.2. Zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej.....	234
4.8.3. Rozpatrzenie zastrzeżeń i zawiadomienie o sposobie ich załatwienia .....	236
4.8.4. Korekta deklaracji podatkowej .....	237
4.9. Naruszenia przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy .....	238

## **Rozdział 5**

### **Gromadzenie informacji podatkowych przez organy Krajowej**

<b>Administracji Skarbowej .....</b>	<b>241</b>
5.1. Przepisy regulujące gromadzenie informacji podatkowych.....	241
5.2. Gromadzenie informacji na podstawie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.....	243
5.3. Informacje podatkowe przekazywane na podstawie Ordynacji podatkowej.....	246

5.4. Współdziałanie organów administracji w gromadzeniu informacji w sprawach indywidualnych.....	249
5.5. Informacje przekazywane przez notariuszy, komorników i sądy.....	251
5.6. Informacje podatkowe przekazywane przez instytucje finansowe .....	251

## **Rozdział 6**

<b>Postępowanie dowodowe w kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej..</b>	<b>265</b>
6.1. Obowiązki dowodowe w trakcie kontroli podatkowej i celno-skarbowej..	265
6.1.1. Gwarancje proceduralne dla kontrolowanego związane z przeprowadzaniem dowodów .....	265
6.1.2. Obowiązek wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia kontroli .....	266
6.1.3. Zakres czynności dowodowych a czas trwania kontroli.....	267
6.2. Czynności dowodowe w kontroli podatkowej i celno-skarbowej.....	269
6.2.1. Rodzaje czynności dowodowych w toku kontroli.....	269
6.2.2. Otwarty katalog dowodów w toku kontroli.....	270
6.2.3. Weryfikacja dokumentacji podatnika w toku kontroli.....	271
6.3. Dowody w kontroli podatkowej i celno-skarbowej.....	273
6.3.1. Księga podatkowa jako dowód w kontroli .....	273
6.3.1.1. Księga podatkowa – szczególna moc dowodowa, tryb podważenia .....	273
6.3.1.2. Przekazanie ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (Jednolity Plik Kontrolny).....	277
6.3.2. Dokumenty prywatne jako dowód w kontroli .....	286
6.3.2.1. Deklaracje podatkowe .....	286
6.3.2.2. Dokumentacja kontrolowanego (dowody księgowo, dokumenty źródłowe) .....	287
6.3.2.3. Dokumenty sporządzone w języku obcym .....	291
6.3.3. Zeznania i wyjaśnienia kontrolowanego jako dowód w kontroli .....	292
6.3.3.1. Przesłuchanie kontrolowanego .....	293
6.3.3.2. Wyjaśnienia kontrolowanego .....	295
6.3.4. Oświadczenia kontrolowanego składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań .....	297
6.3.4.1. Oświadczenia majątkowe kontrolowanego .....	297
6.3.4.2. Oświadczenia w celu udowodnienia faktów lub stanu prawnego.....	302
6.3.5. Dowody z zeznań świadków w kontroli .....	304
6.3.6. Dokumenty urzędowe jako dowody w kontroli .....	311
6.3.7. Dowód z opinii biegłego w kontroli .....	314
6.3.8. Dowód z oględzin w kontroli .....	318
6.4. Gromadzenie materiału w ramach tzw. kontroli krzyżowej .....	320
6.5. Spis z natury w trakcie kontroli .....	324



<b>Rozdział 7</b>	
<b>Pełnomocnik w kontroli podatkowej i celno-skarbowej</b> .....	325
7.1. Pojęcie i charakter prawny pełnomocnika w prawie podatkowym .....	326
7.2. Zmiany w zakresie pełnomocnictw w sprawach podatkowych .....	328
7.3. Prawo do działania przez pełnomocnika a obowiązek ustanowienia pełnomocnika .....	330
7.4. Osoby zastępujące kontrolowanego w kontroli podatkowej i celno- skarbowej .....	332
7.5. Wymogi formalne związane z ustanowieniem pełnomocnika .....	333
7.6. Pełnomocnicy w sprawach podatkowych – rodzaje, zasady ustanowienia, zakres umocowania .....	338
7.6.1. Pełnomocnik ogólny .....	338
7.6.2. Pełnomocnik szczególny .....	341
7.6.3. Pełnomocnik do doręczeń .....	343
7.6.4. Tymczasowy pełnomocnik szczególny .....	345
7.7. Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego .....	347
7.8. Wzory pełnomocnictw .....	359
<b>Zakończenie</b> .....	361
<b>Akty prawne</b> .....	369
<b>Orzecznictwo</b> .....	375
<b>Bibliografia</b> .....	385

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1257)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1749 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.)
- p.w.k.a.s. – ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
- u.k.s. – ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.)
- u.k.a.s. – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.)
- u.p.e.a. – ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
- u.s.c. – ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.)

## Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

CBOSA	-	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KPP	-	Kwartalnik Prawa Podatkowego
Mon. Pod.	-	Monitor Podatkowy
POP	-	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i Pod.	-	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	-	Przegląd Podatkowy
ONSA	-	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
OSNC	-	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSP	-	Orzecznictwo Sądów Powszechnych
OTK	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A

## Inne

CKR	-	Centrum Kompetencyjne Rozliczeń
CRPO	-	Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych
CRDP	-	Centralny Rejestr Danych Podatkowych
ePUAP	-	Elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
GIKS	-	Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
GUS	-	Główny Urząd Statystyczny
JPK	-	Jednolity Plik Kontrolny
KAS	-	Krajowa Administracja Skarbowa
NIP	-	Numer Identyfikacji Podatkowej
NSA	-	Naczelnny Sąd Administracyjny
NTA	-	Naczelnny Trybunał Administracyjny
SN	-	Sąd Najwyższy
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
WSA	-	Wojewódzki Sąd Administracyjny

## WSTĘP

Rok 2017 przyniósł zmiany zarówno w zakresie samej organizacji administracji odpowiedzialnej za pobór podatków<sup>1</sup>, jak i procedur służących weryfikowaniu przestrzegania przez podatników przepisów prawa podatkowego<sup>2</sup>. Są one związane z nowym modelem Krajowej Administracji Skarbowej oraz zmianami w zakresie innych aktów zawierających regulacje dotyczące procedur kontrolnych.

Reformie państwowych organów podatkowych towarzyszyło pojawienie się – obok funkcjonującej kontroli podatkowej – nowej procedury kontrolnej, tj. kontroli celno-skarbowej. W ramach jednej procedury przewidzianej w dziale V ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wykonywana będzie kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego i dewizowego, kontrola celna oraz kontrola wyrobów akcyzowych (sprawowane wcześniej w ramach szczególnego nadzoru podatkowego), co stanowi realizację zamysłu ustawodawcy ujednoczenia procedur mających zastosowanie do kontroli rozliczeń publicznoprawnych. Zakres tej procedury jest, jak widać, znacznie szerszy niż tylko weryfikacja przestrzegania przez kontrolowanych przepisów prawa podatkowego, a zawarte w niej regulacje dotyczące zasad prowadzenia kontroli, uprawnień kontrolujących, w tym uprawnień o charakterze operacyjno-rozpoznawczym i obowiązków kontrolowanych, stanowią zsyntetyzowanie kilku aktów prawnych<sup>3</sup>, z jednoczesnym rozszerzeniem na pewne dotychczas nierealizowane przez organy podatkowe zadania, w szczególności w zakresie zwalczania przestępczości gospodarczej.

Celem opracowania jest przedstawienie zasad prowadzenia kontroli przestrzegania prawa podatkowego, tj. kontroli podatkowej oraz celno-skarbowej, ze wskazaniem różnic w przebiegu obu tych procedur i problemów prawnych, które występują lub

---

<sup>1</sup> Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.) oraz ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.).

<sup>2</sup> Ustawa z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255).

<sup>3</sup> Na podstawie dotychczasowych regulacji zobowiązani podlegali różnym reżimom kontrolnym, tj. prowadzonym na podstawie ustawy z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) oraz kontroli prowadzonej przez organy celne.

mogą występować w trakcie ich stosowania. Na tym tle warto zastanowić się również, czy ustawodawca w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej rzeczywiście doprowadził do unifikacji procedury w zakresie kontroli rzetelności wywiązywania się przez podatników z obowiązków publicznoprawnych<sup>4</sup>.

Praca składa się z siedmiu rozdziałów. W pierwszym rozdziale omówiono obecny kształt administracji odpowiedzialnej za pobór części danin publicznych oraz stawiane jej zadania. W tym zakresie opracowanie nie jest kompleksową analizą ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, lecz przedstawione rozważania dotyczą najistotniejszych kwestii mających znaczenie w obszarze prawa podatkowego.

Obowiązujące przepisy prawa wyróżniają kilka procedur mających znaczenie dla weryfikacji prawidłowego wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Już w ramach samej kontroli celno-skarbowej dostrzeżemy ponadto odmienności spowodowane szczególnym przedmiotem kontroli, które dotyczą przede wszystkim przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Instytucje te różnią się celem oraz uprawnieniami organów podatkowych, jak również stopniem ich sformalizowania. Podstawowe informacje dotyczące regulacji prawnych i procedur kontrolnych zostały zawarte w rozdziale drugim.

Rozdział trzeci zawiera analizę przepisów regulujących przebieg kontroli celno-skarbowej. Nie jest to jednak kompleksowa analiza kontroli celno-skarbowej, z uwagi na dość szeroki jej przedmiot, lecz rozważania tam zawarte w znacznej mierze zostaną ograniczone do regulacji mających znaczenie przy kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego.

W rozdziale czwartym przedstawiono regulacje dotyczące kontroli podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem tych problemów, które na przestrzeni lat powstały na styku przepisów normujących kontrolę przedsiębiorców zawartych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej<sup>5</sup>, a które nierzadko były analizowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W rozdziale piątym omówiono zagadnienia związane z gromadzeniem informacji podatkowych przez organy podatkowe. Przeanalizowano w nim tryby pozyskiwania informacji przez organy podatkowe przed wszczęciem kontroli, jak również w jej trakcie.

Rozdział szósty poświęcony jest postępowaniu dowodowemu przeprowadzanemu w toku procedur kontrolnych. dopełnieniem analizowanej w opracowaniu tematyki jest rozdział dotyczący pełnomocnictwa w kontroli podatkowej oraz celno-skarbowej.

---

<sup>4</sup> Zob. D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych*, Prz. Pod. 2017/3, s. 14–15.

<sup>5</sup> Ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.).

## Rozdział 1

# KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA

### 1.1. Przyczyny zmian w organizacji administracji skarbowej

Polska zasłużenie przytaczana jest jako przykład gospodarki skutecznie przekształcanej, a dynamiczny i trwały wzrost gospodarczy w ostatnich latach jest postrzegany jako dowód, iż często trudne wysiłki reformatorskie, dokonane w ostatnich 25 latach na przełomie XX i XXI w., w sposób wymierny przynoszą pozytywne efekty. Największym wyzwaniem, jakie stoi dziś przed naszym krajem, jest poprawa poziomu życia Polaków i zmniejszanie dystansu dzielącego nas od Unii Europejskiej. Można to osiągnąć jedynie przez utrzymanie szybkiego i stabilnego wzrostu gospodarczego, stworzenie prostego i przejrzystego systemu podatkowego oraz zmniejszenie kosztów funkcjonowania administracji publicznej. Ostatnie dwa elementy są ze sobą ściśle związane. System podatkowy w ujęciu ogólnym składa się z trzech głównych elementów: po pierwsze, ogólnego prawa podatkowego, obejmującego zarówno przepisy ogólnego materialnego prawa podatkowego, jak i postępowanie podatkowe, po drugie, prawa materialnego, rozumianego jako poszczególne ustawy regulujące opodatkowanie, oraz po trzecie, organizacji organów podatkowych i celnych, których zadaniem jest sprawna realizacja należności budżetowych, zarówno budżetu państwa, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego<sup>1</sup>. Pomiędzy tymi trzema elementami istnieje pewna zależność podporządkowania, a mianowicie przepisy poszczególnych ustaw powinny uwzględniać rozwiązania przewidziane w ogólnym prawie podatkowym, natomiast kształt administracji powinien być podporządkowany zarówno prawu ogólnemu, jak i materialnemu.

Polski system podatkowy z całą pewnością jest bardzo rozbudowany i w wielu miejscach niespójny koncepcyjnie, co było wielokrotnie sygnalizowane zarówno przez instytucje pozarządowe, przedsiębiorców, jak i samą administrację podatkową. Zmiany w otoczeniu gospodarczym oraz politycznym wielokrotnie wymuszały nowelizacje ustaw

---

<sup>1</sup> Oczywiście nie sposób zapomnieć o innych elementach wpływających na pobór należności, takich jak egzekucja administracyjna, Kodeks karny skarbowy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania czy też prawo Unii Europejskiej stosowane bezpośrednio przez organy, np. Wspólnotowy Kodeks Celny, jak również zasady poboru – rachunkowości podatkowej.

podatkowych, co przełożyło się na jakość i koherentność całego systemu podatkowego oraz, w sposób wymierny, na skuteczność poboru należności podatkowych. Funkcjonujący w Polsce skomplikowany system podatkowy i konsekwencje prawno-finansowe błędnego zastosowania norm prawnych przez zobowiązanych do płacenia różnych danin na rzecz budżetu państwa podwyższają ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej.

Trend w kierunku globalizacji, związany ze zwiększoną mobilnością kapitałów oraz integracją z Unią Europejską, stawia przed administracją podatkową i celną coraz większe wyzwania, a tylko sprawne działanie organów państwa odpowiedzialnych za pobór danin publicznych pozwala realizować cele gospodarcze i społeczne. Nie sposób nie zgodzić się ze stanowiskiem, iż podmioty gospodarcze zarejestrowane w Polsce prowadzą swoją działalność na coraz większą skalę w ramach globalnej gospodarki rynkowej, korzystając z wszelkich możliwych źródeł finansowania swojego rozwoju. W tym celu często wykorzystują również agresywną optymalizację podatkową, stosując szeroki wachlarz instrumentów prawnych i finansowych dostępnych na rynkach zagranicznych.

Z całą pewnością obowiązkiem państwa jest przeciwdziałanie sytuacjom patologicznym. Przedsiębiorca, który unika opodatkowania, znajduje się – mimo braku uzasadnienia gospodarczego – w ekonomicznie lepszym położeniu niż pozostali uczestnicy rynku, co jest sprzeczne z podstawową zasadą równości podmiotów gospodarczych i zaburza mechanizmy konkurencji rynkowej. Unikanie opodatkowania jest zatem zjawiskiem groźnym nie tylko dla finansów publicznych, ale przede wszystkim wolnej konkurencji. Przepis art. 84 Konstytucji RP<sup>2</sup> określa bowiem zasadę powszechności opodatkowania, będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej wynikającej z art. 217 Konstytucji RP.

Z drugiej jednak strony w kontekście przywołanych norm prawa konstytucyjnego nie można zapomnieć o podstawowej i zasadniczej regule tworzenia prawa podatkowego, czyli stworzenia takich mechanizmów (instrumentów prawnych), które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i podatnika, w tym przede wszystkim uczciwego podatnika. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej, jak podatki muszą być rozwiązywane z uwzględnieniem interesu państwa, ale także – o czym się często zapomina, z poszanowaniem praw podatników<sup>3</sup>. Powszechnie zgłaszane są bowiem zasadne postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z administracją podatkową. Osiągnięcie takiego stanu równowagi jest bardzo trudne, ale obowiązkiem każdej władzy (ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej) jest dążenie do tego poprzez stworzenie w pierwszej kolejności założeń nowego i kompleksowego systemu podatkowego,

<sup>2</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>3</sup> Zob. W. Nykiel: *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Pr. i Pod. 2005/12 oraz *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, Pr. i Pod. 2008/1, s. 1–5; D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

a następnie konsekwentne prace legislacyjne, wprowadzające spójne we wszystkich aspektach rozwiązania prawne.

Jednym z podstawowych konstytucyjnych<sup>4</sup> zadań administracji państwowej jest zatem gromadzenie dochodów i zapewnienie bezpieczeństwa finansowego państwa. Tylko sprawna organizacyjnie administracja danin publicznych, wyposażona w odpowiednie instrumenty prawne i analityczne, może zapewnić realizację powyższego celu. Samej zmiany w sferze organizacji administracji, bez odpowiednich zmian systemowych wymiaru i poboru podatków, na pewno nie można nazwać dostosowaniem do zmieniających się realiów rynkowych.

Administrację skarbową, a właściwie administrację danin publicznych, można zdefiniować jako organizatorską działalność państwa w dziedzinie gromadzenia środków publicznych, obejmującą od strony przedmiotowej podatki państwowe i samorządowe, a także niepodatkowe należności budżetowe. Obowiązek ich ponoszenia wynika z ustaw<sup>5</sup>. Działalność administracji danin publicznych obejmuje zatem z jednej strony zarządzanie daninami publicznymi, przez co należy rozumieć kierowanie i organizowanie wykonywania przez organy podatkowe prawa podatkowego oraz realizację funkcji edukacyjnej, z drugiej natomiast samo wykonywanie publicznej działalności państwa w zakresie prawa podatkowego, rozumiane jako rejestracja, wymiar, weryfikacja, kontrola, pobór i windykacja, ale również funkcja prewencyjna, informacyjna oraz dochodzeniowo-śledcza<sup>6</sup>.

## 1.2. Przemiany administracji podatkowej, celnej i skarbowej

### 1.2.1. Przemiany administracji skarbowej – rys historyczny

Administracja skarbowo-celna podlegała wielokrotnym reformom na przestrzeni ostatnich prawie 30 lat funkcjonowania w gospodarce rynkowej. Na początku lat 90. XX w. zmiany dotyczyły przede wszystkim dostosowania organizacji organów podatkowych do nowych uregulowań prawnych w zakresie prawa materialnego. Jednakże ustawą z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej<sup>7</sup> dokonano wewnętrznego podziału na część podatkową, realizującą co do zasady wszystkie funkcje z zakresu wykonywania publicznej działalności państwa w dziedzinie danin publicznych, oraz część kontroli skarbowej, z wyodrębnionymi organami kontroli skarbowej, której celem była ochrona interesów

<sup>4</sup> Por. art. 216 Konstytucji RP.

<sup>5</sup> Zob. szerzej J. Kulicki, *Prawne aspekty budowy modelu administracji danin publicznych w Polsce*, „Analizy Biura Analiz Sejmowych” 2010/5 (30), s. 2–5.

<sup>6</sup> Zob. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014, s. 141 i n.

<sup>7</sup> Tekst pierwotny Dz.U. z 1991 r. Nr 100, poz. 442.



## BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

**Dariusz Strzelec** – doktor habilitowany nauk prawnych z zakresu prawa podatkowego, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, adwokat, doradca podatkowy, członek komisji egzaminacyjnej ds. doradztwa podatkowego V i VI kadencji, członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Jest autorem i współautorem wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego, w tym monografii poświęconych kontroli podatkowej, dochodom nieujawnionym, postępowaniu dowodowemu oraz opodatkowaniu świadczeń na rzecz pracowników.

**Marcin Łoboda** – ekonomista i prawnik, wieloletni pracownik organów podatkowych, były Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy odpowiedzialny za kształtowanie polityki podatkowej i organizacji administracji podatkowej, doradca podatkowy, członek komisji egzaminacyjnej ds. doradztwa podatkowego V kadencji, członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Jest autorem wielu artykułów z zakresu prawa podatkowego.

„Na szczególną uwagę zasługuje fakt, iż monografia stanowi jedno z pierwszych opracowań przedstawiających nowy kształt i funkcje państwowych organów podatkowych oraz wprowadzenia tzw. twardej procedury kontrolnej, czyli kontroli celno-skarbowej, która z założenia ma służyć zwalczaniu przestępczości gospodarczej, jednakże może być wykorzystana wobec wszystkich podatników. Wielką zaletą książki jest doskonały przegląd porównawczy funkcjonujących w Polsce procedur kontrolnych, ale także uzupełnienie i podsumowanie dotychczasowej wiedzy w zakresie kontroli podatkowej oraz postępowania dowodowego”.

*Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel*

W książce zaprezentowano:

- zasady prowadzenia kontroli podatkowej oraz celno-skarbowej, ze wskazaniem tych odmienności i problemów prawnych, które występują lub mogą występować w trakcie stosowania przepisów;
- zagadnienia związane z ustaleniem stanu faktycznego, ale przede wszystkim z władczym działaniem organów podatkowych, jak również katalog praw i obowiązków leżących po stronie kontrolowanego;
- analizę przepisów związanych z gromadzeniem informacji podatkowych przez organy podatkowe, co jest szczególnie istotne ze względu na możliwość wykorzystania tych informacji przez organy podatkowe zarówno przed wszczęciem postępowania kontrolnego, jak i w samym postępowaniu;
- zagadnienia związane z ustanowieniem i rolą pełnomocnika w trakcie kontroli.

Publikacja przeznaczona jest dla pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych oraz sędziów sądów administracyjnych.



### ZAMÓWIENIA:

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



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**