

Krzysztof Teszner

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0002-7398-582X

k.teszner@uwb.edu.pl

O potrzebie weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych – ujęcie systemowe

Słowa kluczowe: kontrola, prawo podatkowe, czynności sprawdzające, kontrola celno-skarbowa

Streszczenie. W opracowaniu poddano analizie oraz ocenie system kontroli przestrzegania prawa podatkowego w Polsce. System ten jest coraz bardziej skomplikowany i niespójny. Przyczyna takiego stanu rzeczy tkwi w nadmiernej liczbie, tj. pięciu różnych podatkowych procedur kontrolnych, oraz we wprowadzaniu przez ustawodawcę nowych narzędzi kontroli wykonania obowiązków instrumentalnych w materialnym prawie podatkowym. Autor wskazał powody, dla których konieczna jest weryfikacja podatkowych procedur kontrolnych, w kierunku uczynienia systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego racjonalnym i przejrzystym. Zaproponował także ogólne założenia systemowe zmierzające do jego uporządkowania, które powinien rozważyć ustawodawca.

On the need to verify tax control procedures – a systemic approach

Keywords: control, tax law, control measures, customs and fiscal control

Summary. The study analyses and evaluates the system of tax compliance control in Poland. This system is increasingly complicated and inconsistent. The reason for this state of affairs lies in the excessive number, i.e. five different tax control procedures, and in the introduction by the legislator of new tools for controlling the performance of instrumental duties in the substantive tax law. The author pointed out the reasons why it is necessary to revise tax control procedures, towards making the system of control of compliance with tax law rational and transparent. He also proposed general system assumptions aimed at its ordering, which should be considered by the legislator.

1. Uwagi ogólne

W ostatnich kilku latach można dostrzec postępujący rozrost różnych typów kontroli. Zjawiska tego nie można ocenić jako korzystne. Jego konsekwencją jest bowiem nadmierne intensyfikowanie działań kontrolnych, generowanie kosztów czy konieczność wzmocnienia koordynacji działań kontrolnych¹. Ważnym przy tym aspektem staje się dbałość o zapewnienie kontroli odpowiednio wysokiej jakości. Jej

¹ J. Boć, *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited 2010, s. 385.

gwarancję stanowią przede wszystkim stworzone w prawie mechanizmy powodujące unikanie dublowania różnych kontroli i nakładania się instytucji kontrolnych².

Wyzwaniom tym powinien sprostać ustawodawca, biorąc pod uwagę, że zbyt częste i wielorakie kontrole są zbyt dużym obciążeniem dla przedsiębiorców, utrudniają ich funkcjonowanie, a przy tym wzbudzają nieufność i powstrzymywanie się podmiotów kontrolowanych od współdziałania z kontrolującymi. Konsolidując administrację finansów publicznych i tworząc od 1 marca 2017 r. tzw. Krajową Administrację Skarbową (a w jej ramach Służbę Celno-Skarbową), dostrzegano problem dualizmu kontroli³. Likwidacja kontroli skarbowej i wprowadzenie w jej miejsce autonomicznej procedury kontroli celno-skarbowej niewiele w tym aspekcie zmieniło. Późniejsze działania prawodawcy, wprowadzające szereg nowych instytucji prawnych w celu tzw. uszczelnienia systemu podatkowego, nie wydają się być dostatecznie przemyślane pod względem systemowym, będąc raczej remedium na załatwienie doraźnych problemów.

Celem artykułu jest analiza oraz ocena podatkowych procedur kontrolnych składających się na system kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Na jego potrzeby przyjęto następującą hipotezę: *System kontroli przestrzegania prawa podatkowego jest coraz mniej przejrzysty. Na psucie tego systemu istotnie wpływa funkcjonowanie licznych organów kontroli, mnożenie podatkowych procedur kontrolnych w zależności od potrzeb i pojawiających się ryzyk oraz brak spójności tych procedur, z których większość jest instytucjami autonomicznymi, o swoistych rozwiązaniach normatywnych.*

Do weryfikacji przyjętej hipotezy posłużono się metodą dogmatyczno-prawną jako podstawową metodą prowadzenia badań.

2. System kontroli przestrzegania prawa podatkowego

Podjęcie rozważań w powyższym zakresie wymaga wyjaśnienia, czym jest system kontroli przestrzegania prawa podatkowego i jakie są jego komponenty. Nie ulega wątpliwości, że jest on częścią szerszej rozumianego prawnego systemu kontroli. Złożoność tego pojęcia jest eksponowana w doktrynie prawa administracyjnego. Musi ono bowiem uwzględniać tak elementy organizacji, jak i elementy funkcjonowania wszelkich podmiotów powołanych do kontroli. System ten obejmuje zatem problematykę tak różnorodną, jak różnorodne są zadania kontroli, warunki

² J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 76 i n.

³ Zwracano uwagę na rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb, podnosząc, iż równoczesne funkcjonowanie kilku tożsamych postępowań kontrolnych wobec podatników sprzyja powstawaniu istotnych różnic proceduralnych, które wpływają na prawa i obowiązki podatników; zob. Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy Nr 826 z 3.06.2016 r. Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826.

prawidłowej jej organizacji i funkcjonowania, organizację podmiotów kontrolujących, zasięg przedmiotowy i podmiotowy czy finalnie skutki kontroli⁴.

Podkreśla się również, że w określeniu pojęcia prawnego systemu kontroli nie pomaga jej rozrost. Może on przyjmować jeden z trzech kierunków, tzn. 1) postępującą liczbę jednostek kontrolujących bądź zwiększenie aparatu wykonawczego, 2) wzrost rodzajów kontroli, 3) poszerzanie zasięgu kontroli w określonym rodzaju kontroli. Rozrost kontroli wymaga więc bezwzględnie równoczesnego harmonizowania kontroli przez wzmożenie jej koordynowania⁵. Należy mieć przy tym na względzie, że ustalenie obszaru kontroli administracji pozwala wyodrębnić kontrolę wykonywaną wobec administracji publicznej, jak i kontrolę wykonywaną przez administrację. Ta ostatnia, jako skierowana „na zewnątrz”, odnosi się przede wszystkim do podmiotów nienależących do aparatu administracyjnego, w szczególności do osób fizycznych i osób prawnych. Może również przybierać postać kontroli wyspecjalizowanej o charakterze inspekcji⁶ jednak funkcjonującej w ramach złożonego i rozbudowanego systemu organizacyjnego.

Wyłącznie podmiotowe postrzeganie kontroli dla naszych potrzeb nie jest jednak wystarczające. Dla określenia systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego niezbędne jest ustalenie przedmiotowego zakresu kontroli administracji. Zakres ten określa sfera działania administracji skarbowej, która jest poddawana sprawdzeniu i ocenie. Z nim z kolei powiązana jest problematyka zadań i celów, którym kontrola ma służyć. W doktrynie podkreśla się, że kontrola przestrzegania prawa podatkowego stanowi część systemu kontroli finansów publicznych⁷ wyodrębnioną ze względu na jej specyficzny przedmiot. Jest ona również przedmiotem zainteresowań nauki prawa finansowego w ramach prowadzonych badań naukowych nad kontrolą stanowienia i stosowania prawa podatkowego⁸.

Zasadniczym celem tej kontroli jest więc przede wszystkim sprawdzenie oraz ocena zachowań podmiotów obowiązanych do przestrzegania norm prawa podatkowego. Tak zakreślony przedmiot i cel kontroli wskazuje, że jest ona wykonywana przez administrację skarbową w ramach stosowania prawa podatkowego w odniesieniu do podmiotów pozostających poza strukturami administracyjnymi, jak i w-

⁴ J. Boć, *Prawo...*, s. 384.

⁵ *Ibidem*, s. 385.

⁶ J. Jagielski, *Kontrola...*, s. 78.

⁷ Szerzej o systemie kontroli finansów publicznych zob. E. Ruśkowski, *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2021, s. 45 i n.

⁸ Zob. E. Ruśkowski, *Kontrola stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 83 i n.; L. Etel, *Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia...*, s. 174 i n.

bec niektórych jednostek sektora finansów publicznych⁹, o ile przepisy szczególne statuują je jako podatnika, płatnika albo inkasenta. Źródłem obowiązków tych ostatnich (tj. podmiotów zobowiązanych) są bowiem przepisy materialnego prawa podatkowego. Pomijamy w tym miejscu kontrolę samej administracji wykonywaną przez tzw. podmioty niezależne, kontrolę instancyjną, a także kontrolę sądową.

Dookreślenie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego wymaga również uwzględnienia dodatkowego czynnika w postaci stosowanych przez administrację podatkową (rządową i samorządową) instytucji proceduralnych. Nie ulega wątpliwości, że zaangażowanie podmiotów będących organami podatkowymi w rozumieniu art. 13 Ordynacji podatkowej¹⁰ w procesie stosowania prawa podatkowego jest determinowane przede wszystkim rodzajem techniki podatkowej preferowanej przez prawodawcę. Ustalanie zobowiązań podatkowych w formie konstytutywnej decyzji wymiarowej organu podatkowego¹¹ powoduje, że udział ten jest znacznie mniejszy niż w przypadku samoobliczenia podatkowego dokonywanego przez podatnika czy obliczenia płatniczego realizowanego przez płatnika. O ile przy pierwszej z tych technik rola organu podatkowego sprowadza się przede wszystkim do analizy i oceny dostarczonych przez podmiot zobowiązany materiałów (informacji) niezbędnych do oceny podatkowoprawnego stanu faktycznego, ustalenia podstawy wymiaru podatku¹² i wydania decyzji ustalającej jego wysokość, o tyle przy preferowanym jednak przez prawodawcę samoobliczeniu podatkowym (obliczeniu płatniczym) udział organu podatkowego jako podmiotu kontrolującego zdecydowanie wzrasta. Jego uprawnieniem, a jednocześnie podstawowym obowiązkiem jest kontrola tego samoobliczenia. Sprowadza się ona do urzędowego sprawdzenia wykonania przez podatnika nałożonych na niego przez przepisy prawa obowiązków¹³ w zakresie ustalania należności podatkowych oraz ich realizacji¹⁴. Sprawdzenie to odbywa się w ramach przewidzianych przez prawodawcę autonomicznych instytucji procesowych, będących w dyspozycji organów kontrolnych.

⁹ W rozumieniu art. 9 ustawy z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1634) np. wobec jednostek samorządu terytorialnego oraz ich związków, samorządowych zakładów budżetowych, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, uczelni publicznych.

¹⁰ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.) – dalej powoływana jako o.p.

¹¹ Szerzej zob. C. Kosikowski, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 78; R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 58.

¹² R. Mastalski, *Ustalanie...*, s. 59.

¹³ Obowiązki procesowe podatnika są więc pochodną materialnego obowiązku podatkowego. Podatnik, stosując samoobliczenie, ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, następnie przekształca obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadza należną kwotę podatku na rachunek wierzyciela podatkowoprawnego; zob. szerzej K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego, T. III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 658 i n.

¹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 42.

Zatem przez system kontroli przestrzegania prawa podatkowego należy rozumieć całokształt organów i innych jednostek wykonujących funkcje kontroli, której przedmiotem jest przestrzeganie przepisów prawa podatkowego. Tak rozumiany system kontroli obejmuje podmioty uprawnione do wykonywania kontroli, stosujące określone podatkowe procedury kontrolne. Czyniąc jednak przedmiotem tych kontroli przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, można dostrzec ujęcie przez prawodawcę w tym systemie dwóch podstawowych komponentów, tj.:

- 1) kontrolę realizacji zobowiązań podatkowych opartych na samoobliczeniu (obliczeniu płatniczym);
- 2) kontrolę wykonania obowiązków instrumentalnych określonych w przepisach materialnego prawa podatkowego.

Powstaje zatem pytanie, czy wciąż mamy do czynienia z zamkniętym, spójnym systemem kontroli przestrzegania prawa podatkowego, czy też następuje jego stopniowe otwieranie i wypełnianie nowymi instytucjami kontrolnymi wprowadzanymi przez prawodawcę w zależności od doraźnych potrzeb oraz pojawiających się ryzyk.

3. Autonomiczne instytucje kontrolne w ramach podatkowych procedur kontrolnych

Udzielenie odpowiedzi na powyższe pytanie wymaga nawiązania do pojmowania istoty kontroli. W doktrynie prawa administracyjnego jest ona dość zgodnie wiązana z dokonywaniem ustaleń faktycznych, a następnie sprawdzania, dokonywania oceny i wyciągania wniosków. Przykładowo w ocenie Eugeniusza Ochendowskiego kontrola polega na ustaleniu istniejącego stanu rzeczy oraz stanu pożądanego określonego przez wzorce (normy postępowania), następnie na ich porównaniu i wskazywaniu różnic, ustaleniu przyczyn tych różnic oraz sformułowaniu zaleceń ukierunkowanych na usunięcie niepożądanych zjawisk¹⁵. Podobnie istotę kontroli rozumie Jan Boć, tj. jako: 1) badanie zgodności stanu istniejącego ze stanem postulowanym, 2) ustalenie zasięgu i przyczyn rozbieżności, 3) przekazanie wyników tego ustalenia, a czasem i wynikających stąd dyspozycji, podmiotowi kontrolowanemu, jak i podmiotowi organizacyjnie zwierzchniemu¹⁶. W nurt ten wpisuje się pogląd Jana Zimmermanna, którego zdaniem kontrola polega na badaniu stanu istniejącego, porównywaniu go ze stanem pożądanym lub postulowanym oraz na ustalaniu zakresu i przyczyn zauważonych rozbieżności, przy czym może ona występować samoistnie albo stanowić etap procedury nadzorczej¹⁷.

¹⁵ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1999, s. 362.

¹⁶ *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010, s. 378.

¹⁷ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 229.

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt prawa podatkowego, należy podkreślić, że samo pojmowanie istoty kontroli wydaje się być spójne¹⁸. Uznając jednak, że kontrola polega na ustaleniu istniejącego stanu rzeczy, a jej podstawowym celem jest sprawdzenie, czy podmioty obowiązane przestrzegają przepisów prawa podatkowego, to należy stwierdzić, że stan pożądaný (czyli wzorzec kontroli) wyznaczają przepisy materialnego prawa podatkowego. Ocena zaistniałych rozbieżności może natomiast wiązać się z adekwatną reakcją uzależnioną od rodzaju stwierdzonych nieprawidłowości i zwykle ukierunkowaną na ich usunięcie. Może to być autokorekta organu, protokoł kontroli stwierdzający nieprawidłowości albo ich brak, wynik kontroli, korekta deklaracji dokonana przez podmiot zobowiązany czy wdrożenie procedury jurysdykcyjnej.

I tak w ramach podatkowych procedur kontrolnych zasadne jest wyróżnienie przynajmniej pięciu autonomicznych instrumentów kontrolnych o charakterze instytucjonalnym. Są to:

- 1) czynności sprawdzające – unormowane w Dziale V o.p.,
- 2) kontrola podatkowa – uregulowana w Dziale VI o.p.,
- 3) kontrola podatkowa przedsiębiorców – unormowana przepisami Rozdziału V ustawy – Prawo Przedsiębiorców¹⁹, a w zakresie nieuregulowanym – odpowiednio stosowanymi przepisami Działu VI o.p.,
- 4) kontrola celno-skarbowa – unormowana przepisami Działu V Rozdz. 1 u.k.a.s.²⁰, wprowadzona od 1 marca 2017 r. w miejsce zniesionej kontroli skarbowej,
- 5) nabycie sprawdzające – nowa procedura kontrolna, wprowadzona od 1 stycznia 2022 r. w ramach Polskiego Ładu w Dziale V Rozdz. 1B u.k.a.s.

Należy zauważyć, że przed 2018 r. występowały formalnie dwa rodzaje kontroli realizacji zobowiązań podatkowych przewidziane w Ordynacji podatkowej (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa)²¹ oraz odrębny, trzeci rodzaj kontroli (kontrola skarbowej). Wykonywanie tej ostatniej normowały przepisy ustawy o kontroli skarbowej oraz w zakresie nieuregulowanym odpowiednio stosowane przepisy Ordynacji podatkowej. Już wówczas w doktrynie pojawiły się poglądy wskazujące na nadmierną ilość postępowań w sprawach podatkowych, a przede wszystkim brak racjonalnego uzasadnienia dla istnienia aż trzech różnych postępowań kontrolnych²².

¹⁸ Wynika to w dużej mierze z bliskich związków prawa podatkowego z prawem administracyjnym oraz traktowaniem go jako szczególne postępowanie administracyjne.

¹⁹ Ustawa z dnia 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców – dalej powoływana jako u.p.p.

²⁰ Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 615 ze zm.) powoływana jako u.k.a.s.

²¹ Szerzej zob. A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola i postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 39.

²² M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Studia z zakresu Ordynacji podatkowej. Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 118.

W obecnym stanie prawnym mamy aż pięć instytucji kontrolnych, którym przeznaczono autonomiczne regulacje proceduralne. Wśród nich są tzw. czynności sprawdzające, osobno wyodrębniane w Dziale V o.p., których charakter prawny wciąż jest dyskusyjny²³, a to z racji postępującego zwiększania ich zakresu przedmiotowego znacznie już wykraczającego poza pierwotne założenia tej procedury. W efekcie zatraciły już charakter odformalizowanego postępowania ukierunkowanego na wstępne, selektywne, urzędowe sprawdzenie deklaracji, nie hamując organów podatkowych przed prowadzeniem pod szyldem czynności sprawdzających pełnego postępowania dowodowego w zakresie ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego²⁴. Taki stan rzeczy zdecydowanie sprzyja postępującemu wzrostowi czynności sprawdzających o znamionach kontroli²⁵, permanentnie prowadzonych pomimo prawnie unormowanych możliwości ich stosowania tylko w ściśle określonych przypadkach²⁶.

W dalszej kolejności należy wyodrębnić kontrolę podatkową prowadzoną wobec podatników niebędących przedsiębiorcami – prowadzoną wyłącznie na podstawie przepisów o.p., kontrolę podatkową prowadzoną wobec przedsiębiorców na podstawie przepisów Rozdziału V u.p.p. oraz o.p., a także kontrolę celno-skarbową, do której stosuje się przepisy u.k.a.s., a w zakresie nieuregulowanym przepisy o.p. W doktrynie, wskazując na 3 reżimy prawne, w ramach których badane jest przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, podkreśla się możliwość ich stosowania w zależności od organu podejmującego kontrolę oraz formalnego statusu podatnika, który ma być weryfikowany²⁷. Wydaje się, że taki stan rzeczy pogłębia krytykowany dualizm kontroli. Wielość procedur kontrolnych wymaga przy tym wdrożenia adekwatnych rozwiązań prawnych eliminujących ich konkurencyjność oraz pokrywanie kompetencji organów kontrolnych. Stąd pojawia się pytanie, czy wystarczające jest odróżnienie przez prawodawcę na etapie projektowanych regulacji prawnych kontroli podatkowej – dotyczącej spraw mniejszej wagi i mniej

²³ W doktrynie prawa podatkowego niektóre poglądy skłaniają się ku uznaniu czynności sprawdzających za część kontroli podatkowej o odmiennej technice prowadzenia postępowania albo za rodzaj wstępnej kontroli podatkowej (B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 869). Wg innego stanowiska są one rodzajem aktywności organów podatkowych o charakterze kontrolnym sytuowanej poza obrębem postępowania kontrolnego czy jurysdykcyjnego (B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 245). Jeszcze inny pogląd uznaje je za element postępowania podatkowego jako tzw. czynności kontrolne organu podatkowego (C. Kosikowski, L. Etel *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1118).

²⁴ Szerzej zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2003, s. 203.

²⁵ Przy jednoczesnym spadku ilości podejmowanych kontroli podatkowych.

²⁶ Szerzej zob. K. Koślicki, *Czynności sprawdzające zamiast kontroli – organy podatkowe nadużywają prawa*, <https://www.prawo.pl/podatki/czynnosci-sprawdzajace-wykorzystywanie-przez-organy-podatkowe,371795.html> [dostęp: 21.12.2022].

²⁷ Szerzej D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 17.

skomplikowanych, od kontroli celno-skarbowej ukierunkowanej na szybkie reagowanie na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe w sposób umożliwiający wyegzekwowanie przez państwo dochodów z podatków, opłat i ceł. Zastrzeżenie w przepisach ustrojowych, że naczelnik urzędu skarbowego nie jest uprawniony do prowadzenia kontroli celno-skarbowej, a naczelnik urzędu celno-skarbowego nie może prowadzić kontroli podatkowej na podstawie przepisów o.p.²⁸, nie wydaje się wystarczające w kontekście zapewnienia ochrony prawnej podmiotów zobowiązanych objętych kontrolą.

Nabycie sprawdzające to instytucja kontrolna obowiązująca od 1 stycznia 2022 r. Poza zbieżnym nazewnictwem nie ma niczego wspólnego z czynnościami sprawdzającymi. Przypisane jej autonomiczne rozwiązania proceduralne nie zostały zawarte w Ordynacji podatkowej, ale w przepisach Działu V Rozdz. 1B u.k.a.s. Zakres przedmiotowy nabycia sprawdzającego jest bardzo wąski. Jego istota sprowadza się do nabywania towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez podatnika z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego wyłącznie w zakresie ewidencjonowania sprzedaży na kasie rejestrującej, a także wydawania nabywcy paragonu fiskalnego (art. 94k u.k.a.s.). Ta odformalizowana procedura została więc ukierunkowana na wykrywanie nieprawidłowości w stosowaniu tylko niektórych przepisów regulujących VAT. Chodzi w niej o stwierdzenie faktu nieprowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz niewystawienie (niewydanie) nabywcy paragonu fiskalnego, czego następstwem ma być zastosowanie wobec podatnika VAT sankcji karnoskarbowej. Wprowadzony mechanizm ma w założeniu funkcjonować obok już istniejących narzędzi systemowych umożliwiających skuteczną walkę z szarą strefą i wyłudzeniami w VAT²⁹ (w tym kontroli podatkowej i celno-skarbowej), a przy tym dopełniać je i wzmacniać³⁰. Nabycie sprawdzające mogą stosować dwa organy KAS – naczelnik urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 u.k.a.s.) oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 u.k.a.s.), nie działając przy tym jako organy podatkowe w rozumieniu art. 13 § 1 o.p., w którym zostały wymienione jako organy I instancji w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.

Wprowadzenie instytucji nabycia sprawdzającego obok podstawowych instytucji kontrolnych jako remedium na doraźne potrzeby dowodzi, że nie można mówić

²⁸ A. Melezini, K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24 nr 3, s. 17.

²⁹ Tj. system kas on-line, przesyłanie plików JPK_VAT, podzielona płatność, systemy STIR i SENT itp.

³⁰ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 z 8.09.2021 r. Sejm IX kadencji, 2021, www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532.

już o zamkniętym, spójnym systemie kontroli przestrzegania prawa podatkowego. Wydaje się, że mamy do czynienia ze zjawiskiem jego oddolnego otwierania oraz wypełniania nowymi instytucjami kontrolnymi wprowadzanymi w zależności od pojawiających się ryzyk. Kolejnym przykładem na jego potwierdzenie jest wprowadzenie w Ordynacji podatkowej instytucji unormowanej w Dziale IIIB „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych” w ramach tzw. uszczelniania systemu podatkowego. Przyjrzyjmy się działaniom Szefa KAS oraz upoważnionych przez niego naczelników urzędów celno-skarbowych wobec przedsiębiorców, ukierunkowanych na identyfikację potencjalnych wyłudzeń skarbowych. Wykonując zadanie określone w art. 14 ust. 1 pkt 5a u.k.a.s. działają oni jako organy administracji publicznej, ale nie korzystają z uprawnień organu podatkowego w rozumieniu art. 13 §2 o.p. i nie są gospodarzem postępowania jurysdykcyjnego. Analiza ryzyka, o której mowa w Rozdziale 2 Działu IIIB o.p., ma w mojej ocenie znamiona kontroli wyspecjalizowanej, gabinetowej, prowadzonej nie w siedzibie przedsiębiorcy, ale przy wykorzystaniu materiałów zgromadzonych w zasobach własnych oraz dostarczonych przez instytucje finansowe. Zasadniczym celem analizy ryzyka jest bowiem sprawdzenie, czy rachunek bankowy przedsiębiorcy potencjalnie może być wykorzystywany do wyłudzeń skarbowych. Analiza ryzyka polega przede wszystkim na przetwarzaniu przez organy skarbowe danych w CRDP, w tym wynikających ze składanych deklaracji, plików JPK, decyzji związanych z obowiązkami podatkowymi, analizy przepływów pieniężnych, informacji przekazywanych na żądanie przez banki, a także wskaźników ryzyka ustalanych przez izbę rozliczeniową w STIR. Czynności analityczne mają charakter kameralny, a przedsiębiorca nie jest o nich informowany. Powszechną praktyką stało się dokonywanie analizy ryzyka, następnie kierowanie do banków żądań ustanowienia blokady krótkiej rachunku bankowego, wszczynanie i prowadzenie kontroli celno-skarbowych, a w ich trakcie wydawanie postanowień o przedłużeniu blokady na okres do 3 miesięcy. W istocie tzw. analiza ryzyka wystąpienia nieprawidłowości oraz jej wynik mają znamiona tzw. kontroli wstępnej.

Otwarcie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego jest również dostrzegalne w kontekście wprowadzanych mechanizmów kontroli wykonania nakładanych na podatników tzw. obowiązków instrumentalnych. Określają je przepisy materialnego prawa podatkowego. Można dla przykładu wskazać obowiązek przekazywania ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w postaci elektronicznej w formie ustalonych struktur jednolitych plików kontrolnych (art. 193a o.p.) czy obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych (art. 86b o.p.), jak i obowiązek wdrożenia tzw. wewnętrznej procedury, o której mowa w art. 86l o.p. Sprawdzenie wywiązywania się z tych obowiązków dokonywane jest w postaci e-kontroli.

4. Czynniki przemawiające za koniecznością weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych

Otwarcie systemu kontroli przestrzegania prawa podatkowego negatywnie wpływa na jego stabilność i przejrzystość. Można to zaobserwować zarówno na przykładzie zakresu przedmiotowego poszczególnych typów kontroli, jak i konkretnych rozwiązań proceduralnych. Zasadne wydaje się wskazanie przynajmniej kilku czynników przemawiających za potrzebą przeglądu oraz weryfikacji podatkowych procedur kontrolnych, patrząc przez pryzmat systemu. Czynniki te zostały niżej wskazane enumeratywnie.

- 1) **Utrzymanie dualizmu kontroli** – zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej w części, w jakiej dotyczy przestrzegania prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.), pokrywa się z zakresem kontroli podatkowej (art. 281 §2 o.p.). Obie kontrole literalnie są ukierunkowane na ten sam cel. Sprawdzane przestrzeganie przepisów prawa podatkowego to przecież nic innego jak wywiązywanie się z wynikających z tychże przepisów obowiązków. Gramatyczna wykładnia powyższych norm, bez uwzględnienia kontekstu systemowego stwarza poważne ryzyko obejmowania procedurą „twardej kontroli” uczciwych podatników i płatników. Ponieważ nie zostały wprowadzone mechanizmy prawne umożliwiające przekształcenie kontroli podatkowej w kontrolę celno-skarbową (gdy ustalenia kontroli prowadzonej na zasadach ogólnych wykazują prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego), a prowadzą je dwa różne organy KAS, pojawia się kwestia standardów typowania podmiotów do poszczególnych kontroli. Takim ustawowym standardem ustanowionym dla kontroli celno-skarbowej są wyniki analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości (art. 58 u.k.a.s.). Nie mogą być jednak jedynym wyróżnikiem, skoro na podstawie analizy ryzyka uruchamiane są również kontrole podatkowe albo czynności sprawdzające³¹.
- 2) **„Przeładowany” zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej a problem podmiotów będących obiektem kontroli** – zakres kontroli celno-skarbowej wymaga rewizji. Aktualnie obejmuje już 10 podstawowych tematów, a także 18 dodatkowych wyznaczeń. Kontroli tej podlega więc nie tylko przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p. i przestrzeganie przepisów prawa celnego. Permanentne zwiększanie zakresu art. 54 u.k.a.s.

³¹ Odpowiedź Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej nr DNK7.054.45.2020 z 31.12.2020 r. na interpelację poselską nr 16227, www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/interpelacje.xsp?view=s [dostęp: 18.06.2024].

w zależności od potrzeb i pojawiających się ryzyk³² sprawiło, że kontrola ta nie odpowiada już nawet semantycznie swemu nazewnictwu. Ogólnie określony przedmiot kontroli celno-skarbowej odnoszący się do przestrzegania przepisów prawa podatkowego daje organom KAS możliwość elastycznego i nieograniczonego obejmowania nią różnych kategorii podmiotów do tego zobowiązanych. Funkcjonalne założenia tej kontroli powodują natomiast uzasadnione wątpliwości, czy i w jakim zakresie mogą być nią obejmowane podmioty publiczno-prawne (w tym jednostki sektora finansów publicznych)³³.

- 3) **Problem z ustaleniem właściwości organów kontrolnych na podstawie przepisów ogólnego prawa podatkowego** – aktualnie nie ma możliwości ustalenia właściwego rzeczowo i miejscowo organu kontrolnego wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Konieczne w tym jest równoległe stosowanie przepisów ustrojowych, regulujących organizację i zadania administracji skarbowej. Prawodawca bezrefleksyjnie, bez wymaganego uzasadnienia normuje kolejne wprowadzane instytucje prawne raz w Ordynacji podatkowej (MDR, STIR), innym razem w ustawie o KAS (nabycie sprawdzające).
- 4) **Tworzenie podatkowych procedur kontrolnych dla zaspokojenia doraźnych potrzeb** – wprowadzenie procedury nabycia sprawdzającego w u.k.a.s., przeznaczonych do niejawniej kontroli jedynie wykonywania obowiązku rejestrowania sprzedaży na kasie rejestrującej oraz wydawania paragonów fiskalnych nabywcom towarów i usług, legalizującej w praktyce urzędnicze prowokacje wyłącznie po to, by w następstwie ustaleń tej kontroli wdrożyć postępowanie mandatowe, budzi poważne wątpliwości odnośnie do jej zgodności z Konstytucją. Nabycie sprawdzające jako instytucja całkowicie odrębna od czynności sprawdzających, do której nie stosuje się (nawet odpowiednio) żadnych przepisów Ordynacji podatkowej normujących zasady prowadzenia postępowania, nie gwarantuje podmiotom zobowiązanym żadnych uprawnień procesowych³⁴.
- 5) **Wykorzystywanie procedur kontrolnych do gromadzenia dowodów na potwierdzenie określonych faktów nawet wbrew ustawowym ograniczeniom** – postępowanie wyjaśniające już od dawna wykroczyło poza ramy jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Organy skarbowe powszechnie wykorzystują

³² Np. kontrola ta obejmuje również przestrzeganie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego czy przestrzeganie przepisów z zakresu ochrony zdrowia zwierząt i ochrony roślin.

³³ Zob. K. Teszner, *Kontrola celno-skarbowa w gminie – czy to możliwe?*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2019, nr 4, s. 26.

³⁴ Brak możliwości odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do nabycia sprawdzającego oznacza w mojej ocenie konieczność stosowania zasad konstytucyjnych, przede wszystkim legalizmu i praworządności, równości, proporcjonalności oraz prawa do sądu.

procedury kontrolne do gromadzenia dowodów na potrzeby postępowania podatkowego. Spadek ilości kontroli podatkowych i wzrost prowadzonych czynności sprawdzających stanowi pokusę do nieuprawnionego prowadzenia w ich trakcie postępowania dowodowego³⁵.

- 6) **Wprowadzanie uprzednio nieznanych i systemowo niespójnych mechanizmów prawnych** – przykładem jest przekształcenie zakończonej (wskutek doręczenia wyniku kontroli) kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Nie wydaje się przy tym i nie doręcza kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego³⁶. Z art. 83 ust. 1 u.k.a.s. wynika, że przy zaistnieniu choćby jednej z przesłanek określonych w pkt 1-3 tego przepisu zakończona kontrola celno-skarbowa „przekształca się” (*ex lege*) w postępowanie podatkowe. Przepis art. 83 ust. 3 u.k.a.s., określając chwilę tego przekształcenia jako dzień doręczenia kontrolowanemu niezaskarżalnego postanowienia o przekształceniu, przesądza jednak o aktywności organu skarbowego. Powstaje więc kwestia racjonalności i celowości tego mechanizmu. Rozwiązanie ukierunkowane na szybkie wydanie decyzji na podstawie dowodów zgromadzonych w toku kontroli, włączonych następnie do akt postępowania jurysdykcyjnego, nie może w żadnym stopniu być stosowane z pominięciem inicjatywy dowodowej strony i jej uprawnień procesowych.
- 7) **Normowanie „jednorodnej” problematyki odmiennie na potrzeby różnych kontroli** – obowiązująca w Ordynacji podatkowej zasada otwartego katalogu dowodów daje możliwość uznania za dowód w postępowaniu podatkowym wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, przy czym nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 §1 o.p.). Równoprawnymi dowodami w świetle art. 181 o.p. mogą być dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Nie znajduje dostatecznego uzasadnienia odmienne regulowanie, na potrzeby poszczególnych kontroli, pozyskiwania dowodów „poza tokiem” kontroli, które nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym. Problematykę tę unormowano:
 - a) w kontroli podatkowej przedsiębiorców – w art. 46 ust. 2 u.p.p.³⁷

³⁵ Por. wyrok NSA z 5.10.2018 r., I FSK 1768/16, Lex nr 2588046; wyrok NSA z 5.09.2017 r., II FSK 2196/15, Lex nr 2364434; wyrok WSA w Warszawie z 14.03.2017 r., III SA/Wa 1149/16, Lex nr 2415900.

³⁶ Przepis art. 94 ust. 2 u.k.a.s. wyłącza odpowiednie stosowanie art. 165 o.p.

³⁷ Zgodnie z art. 46 ust. 2 u.p.p. „Dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów ustawy lub z naruszeniem innych przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karnym skarbowym dotyczącym przedsiębiorcy”.

b) w kontroli podatkowej pozostałych podatników – w art. 284a §3 oraz art. 284b §3 o.p.³⁸

c) w kontroli celno-skarbowej – w art. 63 ust. 4 u.k.a.s.³⁹

Prawodawca w sposób dość swobodny posłużył się terminami zakresowo różnymi, tj. „dowody przeprowadzone” (u.p.p.⁴⁰), „dokumenty z czynności kontrolnych” (o.p.⁴¹), „dokumenty zgromadzone”, (u.k.a.s.⁴²) nadto wprowadzając dla kontroli celno-skarbowej wyjątki dotyczące dokumentów, o które wystąpiono do obcych administracji podatkowych, a nie otrzymano ich przed zakończeniem kontroli.

5. Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza procedur kontrolnych tworzących system kontroli przestrzegania prawa podatkowego potwierdziła przyjętą wstępnie hipotezę. System kontroli przestrzegania prawa podatkowego stał się mało przejrzysty. Przyczyna tego stanu rzeczy tkwi w mnożeniu podatkowych procedur kontrolnych. W dużej mierze jest to podyktowane doraźnymi potrzebami aparatu skarbowego oraz dość chaotycznym reagowaniem na pojawiające się ryzyka. W konsekwencji zauważalny jest brak spójności procedur będących w znacznym stopniu instytucjami autonomicznymi. Powszechnym zjawiskiem stało się wprowadzanie rozwiązań prawnych przeznaczonych tylko jednej konkretnej procedurze czy odpowiedniego stosowania przepisów w zakresie nieuregulowanym z wyłączeniem niektórych z nich.

De lege lata istnienie w prawnym systemie kontroli przestrzegania prawa podatkowego wielu różnorodnych procedur kontrolnych o charakterze instytucjonalnym, wspomaganych kontrolami wykonywania obowiązków instrumentalnych, nie ma racjonalnego uzasadnienia. Jeśli już prawodawca na to się zdecydował, system ten powinien być bezwzględnie poddany weryfikacji i uporządkowany.

Wydaje się, że w pierwszej kolejności należy dokonać przeglądu wszystkich procedur kontrolnych ukierunkowanych na przestrzeganie przepisów prawa po-

³⁸ Zgodnie z tymi przepisami: „Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2 (tj. obowiązku doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli w terminie 3 dni od wszczęcia kontroli na legitymację – KT), nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym”. Ponadto: „Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu wskazanego w upoważnieniu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli”.

³⁹ Zgodnie z art. 63 ust. 4 u.k.a.s. „Dokumenty zgromadzone po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 i 2, z wyłączeniem dokumentów, o których udostępnienie wystąpiono przed upływem tych terminów, nie stanowią dowodu w kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli”.

⁴⁰ Zob. przyp. 37.

⁴¹ Zob. przyp. 38.

⁴² Zob. przyp. 39.

datkowego oraz wyodrębnić poza ogólne prawo podatkowe te instytucje, których odpowiednim miejscem unormowania powinny być ustawy szczególne. Dotyczy to przede wszystkim kontroli obowiązków instrumentalnych oraz procedur przewidujących rozwiązania sankcyjne (w tym MDR i STIR).

W kolejnym etapie należy wyeliminować dualizm postępowań kontrolnych. Efekt ten można uzyskać dzięki ich redukcji oraz przywróceniu pierwotnego kształtu podstawowym instytucjom kontrolnym wraz z określeniem czytelnych zasad ich wyboru przez organy skarbowe. Pożądane zmiany powinny iść w kierunku unifikacji kontroli podatkowej przedsiębiorców oraz kontroli pozostałych podatników, które powinny być prowadzone według jednolitych standardów unormowanych w Ordynacji podatkowej. Nie ma bowiem przekonujących argumentów za tym, by podatnik niebędący przedsiębiorcą nie podlegał ochronie przed nadmiernym i nieproporcjonalnym działaniem organów kontroli, np. nie będąc zawiadomionym o zamiarze kontroli, był pozbawiony środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania kontroli. Odstępstwa przypisane kontroli przedsiębiorców, jak zakaz powtórnych kontroli czy ograniczenia czasu trwania kontroli, mogą być, rzecz jasna, unormowane odrębnie w ogólnym prawie podatkowym.

Czynności sprawdzające powinny pozostać odformalizowaną procedurą realizującą swój podstawowy cel, którym jest badanie formalnej poprawności dokumentów, deklaracji w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 5 o.p. oraz terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków. W założeniu ich podjęcie powinno powodować uniknięcie wszczynania i prowadzenia kontroli podatkowej oraz pełnego postępowania podatkowego, bez szkody dla uprawnień procesowych strony. Stąd należy je podejmować w pierwszej kolejności, a zakres ustalania stanu faktycznego powinien być ograniczony do minimum, tj. do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi przez podatnika (płatnika, inkasenta) dokumentami. Wykorzystywanie tej procedury do prowadzenia pełnego postępowania dowodowego jest niedopuszczalne.

Poważne zastrzeżenia budzi obecny zakres kontroli celno-skarbowej wykraczający daleko poza sprawdzenie przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Jej przedmiot należy poddać weryfikacji i znacząco zawęzić, co *de lege ferenda* wymaga zmiany art. 54 u.k.a.s. Zważywszy, że kontrola ta ma na celu ochronę interesów finansowych Skarbu Państwa oraz stanowić adekwatną reakcję na przestępstwa skarbowe i wyłudzenia podatków dokonywane w postaci zorganizowanej, powinna być podejmowana na podstawie danych komórek wywiadu skarbowego, mieć charakter wyspecjalizowany i ukierunkowany na działania typu policyjnego (policja skarbową). Niezbędne jest wprowadzenie, obok analizy ryzyka, innych standardów eliminujących stosowanie kontroli celno-skarbowej wobec uczciwych podatników. Zasadne wydaje się wprowadzenie progu kwotowego, a także ustawowego katalogu podmiotów wyłączonych z kontroli (w tym jednostek samorządu terytorialnego).

Proponowane postulaty mają jedynie charakter ogólnych założeń systemowych i wymagają pogłębionej dyskusji nad wypracowaniem przez prawodawcę racjonalnych rozwiązań szczegółowych.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003.
- Boć J., *Prawo administracyjne*, Kolonia Limited 2010.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, Toruń 1999.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązania podatkowego*, Warszawa 2003.
- Etel L., *Kontrola tworzenia i stosowania lokalnego prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986.
- Kosikowski C., Etel L. *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Koślicki K., *Czynności sprawdzające zamiast kontroli – organy podatkowe nadużywają prawa*, <https://www.prawo.pl/podatki/czynnosci-sprawdzajace-wykorzystywanie-przez-organy-podatkowe,371795.html>.
- Mariański A., *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola i postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973.
- Masternak M., *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, [w:] *Studia z zakresu Ordynacji podatkowej. Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998.
- Melezini A., Teszner K., *Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, vol. 24, nr 3.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 1999.
- Ruśkowski E., *Kontrola finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2021.
- Ruśkowski E., *Kontrola stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, red. E. Ruśkowski, Warszawa 2006.
- Strzelec D., *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Teszner K., *Realizacja zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia podatku*, [w:] *System prawa finansowego. T. III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejm. nr 826.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1532 z 8.09.2021 r.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.