

SĄDOWA KONTROLA AKTÓW I CZYNNOŚCI PODEJMOWANYCH W TOKU KONTROLI PODATKOWEJ

PIOTR PIETRASZ

I. Zagadnienia wstępne

Celem opracowania jest analiza rozwiązań prawnych związanych z możliwością poddania sądowej kontroli aktów i czynności podejmowanych przez organy administracji skarbowej w toku kontroli podatkowej. Zagadnieniu temu nie poświęcono dotychczas zbytnej uwagi – i to zdecydowało o wyborze tematu, który wydaje się być niezwykle ciekawy.

Poddanie na początku lat 80–tych ubiegłego wieku spraw podatkowych kognicji Naczelnego Sądu Administracyjnego spowodowało, że prawo podatkowe stało się sądową dziedziną prawa¹. W następstwie reformy sądownictwa administracyjnego i wprowadzenia dwuinstancyjności postępowania przed sądami administracyjnymi, począwszy od 2004 r. sprawy podatkowe rozpatrywane są w pierwszej instancji przez wojewódzkie sądy administracyjne, natomiast w drugiej instancji orzeka Naczelny Sąd Administracyjny.

Sądowa kontrola administracji wynika wyraźnie z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 i art. 184 Konstytucji RP. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1). Konstytucyjne określenie przedmiotowego zakresu prawa do sądu odnosi się do każdej sprawy, a nie tylko do określonej kategorii spraw. Może zatem dotyczyć spraw z zakresu wykonywania administracji publicznej, w tym także skarbowej, przy czym pojęcie sprawy ma w tym przypadku charakter autonomiczny. Obejmuje bowiem wszelkie sytuacje,

1 B. Brzeziński, *Wprowadzenie do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 93.

bez względu na szczegółowe regulacje proceduralne, w których pojawia się konieczność rozstrzygnięcia o prawach danego podmiotu (w relacjach do innych równorzędnych podmiotów, a także w relacjach do władzy publicznej), o ile natura danych stosunków prawnych wyklucza arbitralność rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej danego podmiotu przez drugą stronę tego stosunku². Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw (art. 77 ust. 2 Konstytucji RP). W konsekwencji można dojść do wniosku, iż prawo do sądu – w szeroko pojmowanej sprawie podatkowej – ma wyraźne umocowanie w Konstytucji RP.

Wymiar sprawiedliwości realizowany przez sądy administracyjne sprowadza się zasadniczo do kontroli działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych³. Kontrola ta sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (1 § 2 ww. ustawy).

Zapewnienie jednostce ochrony przed arbitralnością organu władzy publicznej jest istotną cechą demokratycznego państwa prawnego⁴. Kontrola legalności postępowania władz administracyjnych w sporze z obywatelem przez organ sądowy uważana była i jest za element *sine qua non* państwa praworządnego⁵. Stąd też w demokratycznym państwie prawa niezbędne jest poddanie kontroli sądowej i ochronie sądu wszystkich działań administracji publicznej, za pomocą których mogą być nakładane obowiązki na obywatela⁶, jak również ograniczane jego prawa, w tym także w ważkiej sferze prawopodatkowej. Tak rozumiane prawo do sądu stanowi publiczne prawo podmiotowe jednostki wobec państwa.

2 J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku*, Kraków 2004, s. 736–737.

3 Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – *Prawo o ustroju sądów administracyjnych* (Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.).

4 Orzeczenie TK z dnia 24 czerwca 1997 r. (K. 21/96), OTK 1997, nr 2, poz. 23, s. 229.

5 E. Iserzon, *Praworządność w administracji i kontrola legalności aktów administracyjnych*, „Gazeta Administracyjna” 1945, nr 1–3, s. 4 i n.

6 J. Zimmermann, *O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej*, (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Łódź 2004, s. 227.

II. Formy działania administracji skarbowej poddane kontroli sądów administracyjnych

Funkcjonowanie organów administracji skarbowej (organów podatkowych i organów kontroli skarbowej) wiąże się z szerokim zakresem form działania tej struktury administracji publicznej. Oprócz indywidualnych aktów administracyjnych wydawanych w sformalizowanym postępowaniu jurysdykcyjnym (decyzje oraz postanowienia podatkowe) organy te podejmują w ramach własnych kompetencji szereg innych aktów i czynności, które dotyczą często bezpośrednio lub pośrednio praw oraz obowiązków podmiotów trzecich. Co jest jednak istotne, zachowania te wywołują konkretne skutki prawne, w tym również w sferze praw i wolności tych podmiotów.

W katalogu takich czynności wskazać należy takie, które podejmowane są w związku z prowadzoną kontrolą podatkową (skarbową). Można tu wskazać na czynności wszczęcia postępowania oraz czynności podejmowane w toku postępowania, np. oględziny, zarządzenie przeprowadzenia przez kontrolowanego spisu z natury, jak również czynność sporządzenia protokołu kontroli.

Przepisy prawa określają zakres przedmiotowy i podmiotowy wskazanych czynności, wymagania, jakie winien spełniać kontrolujący, który dokonuje tych czynności, warunki, w jakich muszą być przeprowadzone, sposób ich dokumentowania, a w niektórych przypadkach uprawnienia kontrolowanego związane z możliwością wnoszenia zastrzeżeń w odniesieniu do tych czynności (np. zastrzeżenia do protokołu kontroli – art. 291 o.p.).

Art. 2 § 3 u.p.p.s.a. określa katalog działań organów administracji publicznej oraz przypadków ich beczynności objętych kontrolą sądową. Jest to swego rodzaju systematyka stworzona z myślą wyznaczenia przedmiotowych ram sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli administracji publicznej⁷. Uwzględniając ustawowy zakres kontroli sądów administracyjnych, można dojść do wniosku, iż formy działania organów skarbowych, związane (także pośrednio) ze stosowaniem

7 Zob. Z. Kmiecik, K. Defecińska–Tomczyk, *Dylematy typologii prawnych form działania administracji publicznej*, (w:) *Ewolucja prawnych form administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 60 rocznicy urodzin Profesora Ernesta Knosali*, red. J. Zacharko, A. Matan, G. Łaszczycyca, Kraków 2008, s. 54.

prawa w szeroko pojmowanym postępowaniu podatkowym, to: decyzje podatkowe, postanowienia wydawane w postępowaniu podatkowym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty, postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie, akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, niebędące decyzjami lub postanowieniami wydawanymi w toku postępowania podatkowego i egzekucyjnego oraz pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach. Sądowej kontroli podlega ponadto bezczynność organów administracji skarbowej oraz przewlekłość postępowania w wyżej wskazanych sprawach. Bezczynność tych organów w wymienionych przypadkach należy zatem do katalogu przedmiotów zaskarżenia do sądu administracyjnego.

Zasadniczo nie wywołuje wątpliwości kwestia sprecyzowania pojęć decyzji i postanowienia, a także pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanej w indywidualnych sprawach, co jest niezwykle istotne z punktu widzenia sądowej kontroli wskazanych form działania administracji skarbowej. Z sytuacją wprost przeciwną mamy natomiast do czynienia w przypadku aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, o czym traktuje art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. Brak jest bowiem precyzyjnych kryteriów pozwalających zaliczyć określone zachowanie do formy działania administracji publicznej ujętej w we wskazanym powyżej przepisie prawa. W konsekwencji rodzi to szereg wątpliwości, które są najlepiej widoczne na płaszczyźnie doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych.

Przedmiotem skargi do sądu administracyjnego są tylko takie akty i czynności, którym można przypisać przesłanki określone w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., czyli muszą to być akty i czynności z zakresu administracji publicznej, które jednocześnie dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

III. Akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa

Art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. jest odpowiednikiem art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym⁸, który to przepis przewidywał kontrolę sądową innych niż określone w art. 16 ust. 1 pkt 1 – 3 aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Zauważyć należy, że na gruncie art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. warunkiem sądowej kontroli nie jest już ściśle określony skutek, a mianowicie uznanie, przyznanie lub też stwierdzenie przez akt lub czynność uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Oznacza to poszerzenie zakresu przedmiotowego sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne⁹. Niemniej jednak można również spotkać stanowiska przeciwnie¹⁰.

Opowiadając się za interpretacją prowadzącą do poszerzenia zakresu kognicji sądów administracyjnych, w związku z treścią art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., podkreślić należy, że aktualnie akty lub czynności z zakresu administracji publicznej, ażeby podlegały kognicji tych sądów, muszą jedynie dotyczyć uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Jest to kluczowa, jakże ogólna, przesłanka kontroli tych zachowań przez sąd administracyjny. Zwrot „dotyczyć” oznacza odnosić się do czegoś, mieć związek z czymś¹¹. Tym samym zachowania te powinny odnosić się, a zatem oddziaływać na uprawnienia lub obowiązki innych podmiotów. Poprzez takie oddziaływanie mogą wywierać w sferze uprawnień lub obowiązków najróżniejsze skutki (w tym także związane z ich przyznaniem, uznaniem lub stwier-

8 Ustawa z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

9 E. Łętowska, glosa do wyroku NSA z dnia 14 grudnia 2002 r. (II SA/Gd 4182/01), OSP 2003, z. 10; W. Chrościelewski, Z. Kmieciak, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, PIP 2002, z. 12, s. 33–34; M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 127 i n.; G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej jako przedmiot skargi do sądu administracyjnego* (art. 3 § 2 pkt 1–3 u.p.p.s.a.), (w:) *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania*, Toruń 2005, s. 364.

10 Zob. T. Woś, H. Knysiak–Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądowo–administracyjne*, Warszawa 2007, s. 60.

11 Zob. Słownik języka polskiego, t. 1, red. M. Szymczak, Warszawa 1978, s. 441.

dzeniem). Mogą to być zarówno skutki przewidziane, jak też nieprzewidziane prawem; co więcej, mogą to być skutki sprzeczne z prawem. W szczególności zachowania te mogą ograniczać, naruszać, modyfikować, konkretyzować, potwierdzać, oceniać uprawnienia lub obowiązki wynikające z przepisów prawa. Nasuwa się wniosek, że każdy akt lub czynność, które dotyczą przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA), siłą rzeczy zawsze dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.).

Wynikanie uprawnień lub obowiązków z przepisów prawa w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. obejmuje zarówno pośrednie, jak i bezpośrednie oparcie uprawnienia lub obowiązku na przepisie prawa. Ustawodawca nie zawęży bowiem zakresu pojęcia aktów i czynności tylko do takich, które dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z mocy prawa. W konsekwencji kontroli sądów administracyjnych poddano także akty i czynności dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z aktów je konkretyzujących¹². W obowiązującym stanie prawnym pośredni związek z uprawnieniami lub obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa oznacza również, że kontroli sądu poddane mogą być przykładowo akty zawierające wyjaśnienia, akty wykładni prawa oraz pisma informacyjne, które – pomimo iż nie stwarzają nowości normatywnej – wywierają istotny wpływ na faktyczną realizację uprawnień i obowiązków przez ich adresatów¹³, a zatem odnoszą się do tych uprawnień i obowiązków. Nie można jednak tracić z pola widzenia, iż może to prowadzić do sytuacji upowszechnienia przedwczesnej sądowej kontroli administracji związanej z wyjątkowym nadmiarem środków ochrony sądowej.

Ustawa nie określa, do jakiej kategorii uprawnień lub obowiązków ma odnosić się akt lub czynność organu administracji publicznej. Nie wydaje się zasadne ich ograniczanie w stosunkach z organami administracji publicznej, wyłącznie do praw i obowiązków obywateli i innych

12 M. Bogusz, glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 15 lipca 2005 r. (II SA/Bd 23/04), OSP 2006, z. 3, s. 141 i n. oraz B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka–Mędek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 31.

13 Zob. M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 141; inaczej M. Jaśkowska, *Właściwość sądów administracyjnych (zagadnienia wybrane)*, (w:) *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2007, s. 582.

podmiotów w sferze publicznoprawnej¹⁴. Ograniczenia takiego (do sfery publicznoprawnej) nie wprowadza bowiem ustawodawca. Treść art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. traktuje ogólnie o prawach i obowiązkach. Co więcej, ustawa nie zawęży tych pojęć tylko do sfery prawa materialnego, co pozwala na wysunięcie wniosku, iż sądowej kontroli poddano akty i czynności dotyczące uprawnień i obowiązków proceduralnych. Nie wydaje się przy tym zasadne ograniczanie zakresu przedmiotowego kontroli sądów administracyjnych przy uwzględnieniu pozanormatywnych przesłanek ograniczających zakres tej kontroli¹⁵.

Sądowa kontrola działania administracji publicznej obejmuje zachowania organów administracji publicznej. Pojęcie organu administracji publicznej należy rozumieć w sposób szeroki. Oznacza to, że kontroli podlegają akty i czynności podejmowane przez pracowników upoważnionych organów¹⁶. Stąd też nie można mieć wątpliwości, że sądowej kontroli podlegają akty i czynności podejmowane także przez pracowników aparatu administracji skarbowej w toku kontroli podatkowej.

W literaturze wskazano, iż niedookreśloność form działania administracji wskazanych art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. oznacza, że mamy tu do czynienia z konstrukcją „otwartą”, stworzoną z myślą o potrzebie poddania kontroli sądowej rozmaitych, trudnych do jednoznacznego zdefiniowania działań¹⁷. Nasuwa się również wniosek natury ogólnej, iż to za sprawą zapisu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. aktualne rozwiązanie ustawowe zakresu sądowej kontroli administracji czyni zadość konstytucyjnej zasadzie prawa do sądu¹⁸.

W literaturze wskazuje się że *ratio legis* art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. jest umożliwienie sądowej kontroli również takich działań administra-

14 T. Woś, H. Knysiak–Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie...*, s. 65.

15 Zob. też A. Szewc, glosa do uchwały NSA z dnia 26 kwietnia 1999 r. (FPS 5/99), OSP 1999, z. 10. poz. 199; G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Inne akty lub czynności...*, s. 374.

16 M. Bogusz, *Pojęcie aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczących stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 4 ustawy o NSA*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 1–2, s. 177 i n.

17 Zob. Z. Kmiecik, K. Defecińska–Tomczyk, *Dylematy typologii prawnych...*, s. 54.

18 P. Pietrasz, *Sądowa kontrola niektórych aktów i czynności podejmowanych przez organy kontroli skarbowej*, (w:) *Nowe problemy badawcze w teorii prawa administracyjnego*, red. J. Boć, A. Chajbowicz, Wrocław 2009, s. 861.

cji publicznej, które nie są podejmowane w sformalizowanych postępowaniach jurysdykcyjnym, egzekucyjnym i zabezpieczającym¹⁹.

Przenosząc rozważania na grunt prawa podatkowego, należy mieć na względzie sformalizowane postępowania o charakterze niejurysdykcyjnym, swoiste dla tej gałęzi prawa, a mianowicie czynności sprawdzające i kontrolę podatkową. Akty i czynności odnoszące się do uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa mogą być zatem podejmowane przez aparat skarbowy w toku sformalizowanych postępowań zarówno jurysdykcyjnych, jak i niejurysdykcyjnych (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej), mogą być także podejmowane poza tymi procedurami.

W dalszej części opracowania rozważania zostaną skonkretyzowane do aktów i czynności podejmowanych w ramach kontroli podatkowej.

W doktrynie wskazuje się, iż kontrola jest funkcją złożoną, która nie jest spełniona przez jedną czynność, ale obejmuje ciąg działań, przede wszystkim faktycznych, a w pewnym zakresie także polegających na wydawaniu aktów prawnych²⁰. W trakcie kontroli podatkowej organy skarbowe (kontrolujące) dokonują szeregu czynności materialno–technicznych, a także wydają akty w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. Ordynacja podatkowa określa zakres przedmiotowy i podmiotowy tych czynności oraz aktów, określa warunki, w jakich muszą być przeprowadzone czynności lub też podjęte akty. Kontrola podatkowa jest rodzajem postępowania, w którym organy podatkowe mogą dokonywać bardzo istotnych ustaleń dowodowych. Ustalenia te w dalszej kolejności są wykorzystywane przy wydawaniu decyzji podatkowych po uprzednim włączeniu do postępowania podatkowego materiału dowodowego, w tym protokołu kontroli. Od strony merytorycznej kontrola podatkowa stanowi bowiem w pewnym sensie etap postępowania wyjaśniającego. Jest to jednak etap wyodrębniony i ujęty w ramach odrębnej procedury od postępowania podatkowego jurysdykcyjnego.

19 T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 63.

20 Zob. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 54.

Niektóre z czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej nie tylko dotyczą uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, ale także mogą wywoływać określone skutki prawne. W szczególności można tu wymienić czynności wszczęcia kontroli podatkowej, wezwanie do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień na podstawie art. 285a § 3 o.p., wezwanie do udzielenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli art. 287 § 3 o.p. Wreszcie przepisy Ordynacji podatkowej wyposażały kontrolujących w określone uprawnienia, w tym w szczególności do wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego, wstępu w określonych sytuacjach do lokali mieszkalnych w przypadku żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin, żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej, legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli, żądania przeprowadzenia spisu z natury. Zadośćuczynieniu tych uprawnień kontrolujących odpowiadają określone obowiązki podmiotów kontrolowanych. Realizacja tych obowiązków następuje na wyraźne żądanie kontrolujących.

Istotne znaczenie w odniesieniu do przebiegu kontroli podatkowej odgrywa również sporządzenie protokołu kontroli. Protokół kontroli zgodnie z art. 290 § 2 o.p. zawiera, między innymi, opis dokonanych ustaleń faktycznych, a ponadto ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. W takiej sytuacji ocena prawna zasadniczo odnosi się do obowiązków (rzadziej uprawnień) kontrolowanego wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Należy dostrzec, że zgodnie z art. 290 § 5 o.p. w protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. W orzecznictwie zwraca się uwagę na to, że dyskwalifikacja domniemania autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej wymaga nieodzownie zachowania trybu określonego w art. 193 § 6–8 o.p. W szczególności istotne znaczenie ma oddzielny protokół bada-

nia ksiąg (art. 193 § 6 o.p.), mający charakter swego rodzaju aktu administracyjnego (wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., III SA 819/99, ONSA 2001, nr 3, poz. 116). Protokół, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., posiada istotny walor informacyjny. Organ podatkowy powiadamia w nim o nieprzyjęciu księgi jako dowodu tego, co wynika z zawartych w niej zapisach. Protokół o treści określonej w komentowanym przepisie jest jedynie dopuszczalną formą dyskwalifikacji ksiąg podatkowych, jako szczególnego dowodu. Nie można zatem mieć żadnych wątpliwości, że protokół kontroli zawierający również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. odnosi się do uprawnień kontrolowanego związanych z domniemaniem autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej. Protokół podważa bowiem wskazane domniemania.

Protokół kontroli zawierający również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. zaliczyć można do aktów w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

Podkreślić należy, że w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. ustawodawca, wskazując na formy prawne działania administracji, nie ograniczył się tylko do aktów administracyjnych, ale wskazał ogólnie na akty z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Uwzględniając z jednej strony treść art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. oraz mając na uwadze kompletność podziału czynności administracyjnych wykonywanych przez administrację publiczną na czynności faktyczne oraz czynności prawne, pod pojęciem aktów, którym posługuje się powołany przepis, należy rozumieć wszelkie czynności prawne, w tym także akty administracyjne. W doktrynie pod pojęciem aktu administracyjnego rozumie się sformalizowany, czyli podjęty w wyniku postępowania objaw woli organu administracyjnego, podjęty na podstawie prawa i w granicach przysługujących temu organowi kompetencji, skierowany do indywidualnego adresata, w konkretnej sprawie, wywołujący skutki prawne w sferze prawa administracyjnego, niekiedy również w sferze innych działów prawa²¹. Akt administracyjny jest przejawem stosowania prawa, natomiast czyn-

21 J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 320.

ność faktyczna służy jego wykonaniu, czyli doprowadzeniu do rzeczywistej realizacji dyspozycji normy prawnej²².

Z kolei pojęcie czynności, o których traktuje art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., utożsamiane jest przede wszystkim z czynnościami materialno–technicznymi²³. Są to działania organów administracji oparte na podstawie prawnej, które wywołują konkretne skutki prawne. Ich cechą charakterystyczną jest natomiast wywoływanie określonych skutków prawnych drogą faktów, a nie przez tworzenie określonych norm porządku prawnego²⁴.

Uwzględniając powyższe rozważania, można dojść do wniosku, że protokół kontroli zawierający ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli jest aktem w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., nie jest natomiast aktem prawnym. Sporządzenie protokołu kontroli jest bowiem czynnością faktyczną z domieszką elementów czynności prawnej. Znamiona aktu administracyjnego przypisać można natomiast protokołowi kontroli zawierającemu ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p.

IV. Modele sądowej kontroli wykonywania administracji publicznej w formie aktów i czynności innych niż decyzje oraz postanowienia

Na gruncie obowiązującego w Polsce porządku prawnego wyodrębniono dwa zasadnicze modele sądowej kontroli wykonywania administracji publicznej w formie aktów i czynności innych niż decyzje oraz postanowienia²⁵.

Pierwszy model sądowej kontroli czynności materialno–technicznych oraz aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., opiera się na kontroli bezpośredniej odnoszącej się do określonej czynności lub

22 Z. Kmiecik, glosa do wyroku WSA w Gdańsku z dnia 19 grudnia 2006 r. (III SA Gd 440/06), OSP 2007, nr 10, poz. 115.

23 Zob. szerzej: M. Masternak, *Kontrola czynności materialno–technicznych administracji publicznej przed sądami administracyjnymi*, (w:) *Prawo do dobrej administracji. Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego*, Warszawa–Dębe 23–25 września 2002, red. Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, Warszawa 2003, s. 134 i n.

24 E. Ura, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 127.

25 Zob. szerzej: M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 132.

też aktu organu administracyjnego²⁶. W ten sposób kontroli sądu podlegają tylko takie akty i czynności, które nie są podejmowane w ramach sformalizowanego postępowania podatkowego kończącego się wydaniem decyzji lub postanowienia, podlegającego weryfikacji sądu administracyjnego.

Drugi model sądowej kontroli wskazanych czynności oraz aktów określono jako model kontroli pośredniej, wykonywanej przez sąd administracyjny w związku z kontrolą decyzji i postanowień. Kontrola ta realizowana jest nie poprzez zaskarżanie konkretnej czynności materialno–technicznej czy też aktu niebędącego decyzją administracyjną lub postanowieniem, ale w drodze skargi na decyzję lub postanowienie. Tak sprawowana kontrola obejmuje, między innymi, wszelkie czynności materialno–techniczne oraz akty niebędące decyzjami lub też postanowieniami, podejmowane w sformalizowanym postępowaniu podatkowym kończącym się wydaniem decyzji lub postanowienia²⁷. W przypadku zaskarżenia decyzji lub postanowienia sąd administracyjny zobligowany jest do badania legalności całego procesu stosowania prawa przez organy administracji skarbowej, co oznacza że winien kontrolować podjęte w danej sprawie czynności materialno–techniczne oraz wszystkie akty, które są nierozzerwalnie związane z danym postępowaniem podatkowym²⁸.

V. Bezpośrednia kontrola sądowa aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

Bezpośrednia kontrola aktów i czynności, o których traktuje art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., wiąże się – jak już wskazano – z zaskarżeniem tej formy działania organu administracji i uruchomieniem sądowej kontroli w stosunku do tej czynności lub aktu. Bezpośrednia kontrola sądu administracyjnego aktów i czynności podejmowanych w toku kontro-

26 M. Masternak, *Kontrola czynności...*, s. 133.

27 *Ibidem*, s. 132.

28 A. Błaś, *W sprawie sądowej kontroli czynności faktycznych podejmowanych przez administrację publiczną*, (w:) *Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej*, red. E. Knosala, A. Matan, G. Łaszczycza, Kraków 1999, s. 278.

li podatkowej może budzić poważne wątpliwości, choć z drugiej strony nie można definitywnie jej zakwestionować.

Uwzględniając relacje pomiędzy kontrolą podatkową a postępowaniem podatkowym, można dojść do wniosku, że kontrolowany, do którego odnoszą się czynności oraz akty podejmowane w ramach kontroli podatkowej, może bronić swoich praw w innym postępowaniu (w postępowaniu podatkowym), w którym ustalenia zawarte w protokole kontroli będą mogły być wykorzystane²⁹. Takie rozwiązanie wydaje się być logiczne, jest to jednak pozanormatywne ograniczenie kontroli bezpośredniej na rzecz kontroli pośredniej.

W doktrynie trafnie wskazano, iż nadmierne rozszerzanie granic kontroli sądownoadministracyjnej może odbić się na standardzie ochrony zabiegających o nią podmiotów. W opinii W. Chróścielewskiego, Z. Kmiecika oraz J.P. Tarno niekiedy w interesie skarżącego lepiej jest odczekać aż sprawa „dojrzeje” do rozpoznania przez sąd administracyjny, który – w sytuacji bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki, a z taką sytuacją mamy do czynienia w momencie wydania decyzji podatkowej – będzie mógł zagwarantować realną, a nie przedwczesną czy też pozorną ochronę prawną. Ochrona ta miałaby być realizowana pośrednio, przy okazji rozpatrywania skargi na inne akty lub czynności organów administracji, a więc wtedy, gdy można w pełni ocenić skutki i znaczenie kwestionowanych zachowań³⁰.

Nasuwa się jednak pytanie, jak należy postępować, jeżeli sprawa jednak nie „dojrzeje”, czyli właściwy organ nie wszczyna postępowania jurysdykcyjnego, w którym mogą być wykorzystane np. materiały z kontroli podatkowej, w tym protokół kontroli. Nie zostaje zatem otwarta możliwość przeprowadzenia pośredniej sądowej kontroli czynności materialno–technicznych lub też aktów, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

Kwestii tej nie rozwiązuje art. 165b o.p. przewidujący instytucję przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po

29 Zbieżne w istocie ograniczenie w odniesieniu do zaskarżania wyniku kontroli wskazał NSA w wyroku z dnia 13 lipca 2001 r. (III SA 1584/00), Lex nr 78856.

30 W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Reforma sądownictwa...*, s. 33–34.

uprzedniej kontroli podatkowej³¹. Ponadto zauważyć należy, że poddanie sądowej kontroli czynności materialno – technicznych oraz aktów o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. podejmowanych poza postępowaniem jurysdykcyjnym ma charakter bezwarunkowy. Ustawodawca nie ogranicza bowiem poddania kontroli sądu wskazanych form działania administracji publicznej podjętych poza postępowaniem jurysdykcyjnym ze względu na potencjalną możliwość pośredniej ich weryfikacji „przy okazji” kontroli aktu administracyjnego jakim jest decyzja podatkowa. Czy zatem w takiej sytuacji jednostka może być pozbawiona prawa do bezpośredniej sądowej kontroli czynności i aktów podejmowanych w toku kontroli podatkowej?

Z uwagi na treść art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a. w odniesieniu do przesłanek sądowej kontroli nie ma żadnego znaczenia fakt, że protokół kontroli nie nakłada określonych obowiązków, a w szczególności obowiązków o charakterze finansowym. Przesłanką poddania wskazanych w tym przepisie aktów i czynności kontroli sądu jest wyłącznie okoliczność, iż dana czynność organu administracji dotyczy uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

VI. Pośrednia kontrola sądowa aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

Należy podkreślić, iż w zakresie kontroli podatkowej w przepisach Ordynacji podatkowej nie przewidziano w zasadzie instrumentów prawnych umożliwiających weryfikację działań organu podatkowego (kontrolujących). Substytutem takiego instrumentu jest przewidziane w art. 291 § 1 o.p. uprawnienie kontrolowanego do wniesienia w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu zastrzeżeń lub wyjaśnień ze wskazaniem stosownych wniosków dowodowych. Taki stan rzeczy jest częściowo konsekwencją formalnej odrębności poszczególnych procedur ujętych w Ordynacji podatkowej, w tym kontroli podatkowej i postępowania podatkowego.

31 P. Pietrasz, A. Gaśowska, *Kilka uwag na temat art. 165b ordynacji podatkowej*, (w:) R. Dowiegier (red.) *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 225 i n.

Pośrednia kontrola sądu administracyjnego aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej jest możliwa w sytuacji, gdy materiał dowodowy zebrany w toku kontroli podatkowej zostanie następnie wykorzystany w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym. Wówczas, po wyczerpaniu środków zaskarżenia, strona może wnieść skargę do sądu administracyjnego, który ma obowiązek dokonać weryfikacji działań administracji skarbowej podjętych nie tylko w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, ale także w postępowaniach niejurysdykcyjnych, czyli w toku czynności sprawdzających oraz w kontroli podatkowej, które dotyczą jednak tej samej sprawy podatkowej.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na treść art. 135 u.p.p.s.a. Otóż zgodnie z tym przepisem sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. Przepis ten reguluje zagadnienie „głębokości” orzekania sądu administracyjnego. Wskazuje się, że obowiązkiem sądu administracyjnego jest – przez wydanie orzeczenia – stworzenie takiego stanu, że w obrocie prawnym nie pozostanie żaden akt lub czynność organu administracji publicznej niezgodny z prawem³². Sąd został wyposażony w uprawnienie do pozbawienia bytu prawnego wszystkich takich aktów i czynności podejmowanych w granicach danej sprawy i uprawnienie to nie ogranicza się tylko do postanowień i decyzji administracyjnych (podatkowych). W przeciwnym razie sąd pozostawałby bezsilny wobec naruszeń prawa stwierdzonych w toku rozpoznania skargi, zaś po kontroli sądu pozostawałyby w obrocie prawnym czynności i akty niezgodne z prawem³³. Zastosowanie art. 135 u.p.p.s.a., jak to wskazano w doktrynie, porządkuje stan prawny sprawy i przesądza o działaniach zmierzających do jej załatwienia, zwiększając jednocześnie skuteczność przeprowadzonej kontroli³⁴.

32 T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 629.

33 *Ibidem*

34 Z. Kmieciak, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4, s. 40.

Sprawę administracyjną (podatkową) kształtuje przepis prawa administracyjnego (podatkowego). Zatem czynności i akty podejmowane w toku kontroli podatkowej w zakresie konkretnego podatku za określony okres dotyczą tej samej sprawy podatkowej, do której odnosi się jurysdykcyjne postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia zobowiązania w tym samym podatku za ten sam okres. W tym przypadku mamy do czynienia z odrębnymi postępowaniami, a mianowicie: kontrolą podatkową oraz postępowaniem podatkowym, jednakże prowadzonymi w granicach tej samej sprawy podatkowej. Pomiedzy postępowaniem podatkowym a kontrolą podatkową można wskazać na istnienie swoistego układu pionowego³⁵. Kontrola podatkowa w pewnym sensie poprzedza bowiem postępowanie podatkowe. Prawidłowość czynności i aktów podejmowanych w toku kontroli podatkowej może mieć znaczenie dla zgodności z prawem decyzji wydanej w toku postępowania podatkowego.

Powszechnie przyjmuje się, że przepis art. 135 u.p.p.s.a. ma zastosowanie w razie uwzględnienia skargi, czyli mówiąc wyraźniej, w przypadku stwierdzenia niezgodności z prawem aktu zaskarżonego³⁶. Kolejność ocen jest więc następująca. Najpierw sąd administracyjny stwierdza podstawy do uwzględnienia skargi, czyli określone istotne wady decyzji zaskarżonej (art. 145 u.p.p.s.a.). Wówczas dopiero uzyskuje możliwość wymaganego w art. 135 u.p.p.s.a. sprawdzenia z urzędu, czy dla końcowego załatwienia sprawy jest niezbędne zastosowanie przewidzianych ustawą środków w stosunku do innych aktów lub czynności wydanych (podjętych) w granicach sprawy³⁷. W doktrynie wskazano, że niezbędność ta zachodzi, gdy istnieje związek przyczynowy pomiędzy wcześniejszą decyzją, która wchodziła w skład szeroko rozumianej podstawy prawnej zaskarżonej decyzji, a treścią tej ostatniej, gdy również ta podstawowa decyzja obarczona jest istotną wadą praw-

35 Na istnienie pomiędzy równymi postępowaniami administracyjnym układu pionowego wskazują B. Adamiak i J. Borkowski, (w:) *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 115 i n.

36 A. Kabat, (w:) B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 303; W. Chróścielewski, glosa do postanowienia NSA z dnia 7 lipca 2004 r. (Gz 25/04), „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2005, nr 3, s. 11 oraz wyroki NSA z dnia 11 października 2006 r. (I GSK 3177/05), Lex nr 276695 i z dnia 11 stycznia 2007 r. (I OSK 275/06), Lex nr 293171.

37 Zob. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r. (II OSK 699/09), orzeczenia.nsa.gov.pl

na.³⁸ W odniesieniu do aktów i czynności podjętych w sprawie wykazać należy natomiast istnienie relacji pomiędzy tymi formami działania administracji skarbowej w toku kontroli podatkowej a zaskarżoną do sądu administracyjnego decyzją podatkową, z których wynika, że istotnie wpłynęły one na treść rozstrzygnięcia. Wskazuje się również, że wyeliminowanie z obrotu prawnego innych niż zaskarżona decyzja aktów i czynności wchodzi w grę wówczas, gdy bez tego zabiegu załatwienie sprawy byłoby niemożliwe lub co najmniej utrudnione³⁹. Jeżeli zatem wadliwość decyzji podatkowej jest następstwem wadliwych ustaleń w zakresie stanu faktycznego, a w konsekwencji wniosków w zakresie oceny prawnej dokonanej przez kontrolujących, utrwalonych następnie w protokole kontroli i przyjętych przez organ podatkowy wydający decyzję podatkową, to wyeliminowanie z obrotu prawnego wskazanego protokołu kontroli uznać należy za niezbędne dla końcowego załatwienia sprawy związanej z kontrolą decyzji podatkowej.

Środki prawne, które ustawa przewiduje w odniesieniu do aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a., wskazano w art. 146 u.p.p.s.a. Otóż zgodnie z art. 146 § 1 u.p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na akt lub czynność, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4, uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności. Ponadto, na co należy zwrócić uwagę, w tych przypadkach sąd może w wyroku uznać uprawnienie lub obowiązek wynikające z przepisów prawa (art. 146 § 2 u.p.p.s.a.).

Uchylenie aktu jest sankcją wzruszalności odnoszącą się do aktu i wywołuje skutek prawny pozbawienia mocy obowiązującej aktu i zdolności wywoływania skutków prawnych na przyszłość. Zatem wywołane wcześniej skutki prawne pozostają w mocy. Z kolei sankcja bezskuteczności odnosi się do czynności faktycznych. Bezskuteczność czynności faktycznej oznacza, że jej dokonanie od chwili jej wykonania nie wywołało skutku prawnego, a zatem czynność taka nie mogła wy-

38 E. Łętowska, glosa do wyroku NSA z dnia 26 lutego 2003 r. (V SA 1131/02), OSP 2003, nr 7–8, poz. 93.

39 Z. Kmiecik, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2007, nr 4, s. 39.

wolać następnych skutków prawnych w zakresie sytuacji prawnej jednostki⁴⁰.

Jeżeli natomiast stan faktyczny jest oczywisty, sąd administracyjny uzyskał kompetencję merytoryczną sprowadzającą się do możliwości wydania orzeczenia uznającego uprawnienie lub obowiązek wynikający z przepisów prawa⁴¹. Sąd w sentencji wyroku może zatem po uchyleniu protokołu kontroli, w którym zakwestionowano rzetelność ksiąg podatkowych, uznać te księgi za rzetelne. Rzetelność księgi podatkowej wiąże się – jak nie patrzeć – z istotnym uprawnieniem podatnika na gruncie postępowania podatkowego, wynikającym z prawnego domniemania autentyczności oraz zgodności z prawdą księgi podatkowej.

Warto zwrócić uwagę na to, że wzruszając protokół kontroli, sąd w takim przypadku eliminuje także ustalenia w zakresie stanu faktycznego w nim wyrażone. Osiągnięcie takiego efektu może być utrudnione jeżeli sąd uchyli wyłącznie decyzje podatkowe, przedstawiając ocenę prawną i wskazania odnośnie do dalszego procedowania przez organy podatkowe. Zgodnie z art. 153 u.p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Zatem organ administracyjny nie jest związany ustaleniami ani też oceną stanu faktycznego sprawy przy jej ponownym rozpoznaniu⁴².

Na organie podatkowym prowadzącym postępowanie po kontroli sądu administracyjnego i po wzruszeniu protokołu kontroli nie spoczywa powinność powrotu do etapu kontroli podatkowej celem wydania i doręczenia kolejnego protokołu kontroli. Sprawa wraca albo na etap postępowania przed organem pierwszej instancji, jeżeli sąd wzruszył decyzję organów obu instancji, albo też przed instancję odwoławczą, jeżeli wyeliminowano tylko decyzję tego organu. W takiej sytuacji organ podatkowy powinien przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w ramach postępowania podatkowego. Wyeliminowanie z obrotu prawnego protokołu kontroli nie oznacza eliminacji innych czynności dokonanych

40 B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2009, s. 149.

41 *Ibidem*, s. 149.

42 Wyroki NSA z dnia 4 września 2007 r. (I FSK 1130/06), Lex 384165; z dnia 8 stycznia 2010 r. (II FSK 1245/08), Lex nr 558872; z dnia 3 listopada 2009 r. (I FSK 1170/08), Lex nr 588733.

w toku kontroli podatkowych, takich jak np. przesłuchania, oględziny czy też spis z natury, które udokumentowano w formie odpowiednich protokołów.

Wskazuje się, że ocena niezbędności zastosowania środka prowadzącego do wyeliminowania aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej należy wyłącznie do sądu administracyjnego. Sąd dokonuje tej oceny w każdej indywidualnej sprawie. Nieskorzystanie z takiego środka przez sąd jest efektem stwierdzenia, że w konkretnej sprawie nie zachodzi owa niezbędność zastosowania wskazanego środka i nie może to być zarzutem skargi kasacyjnej⁴³.

VII. Wnioski

Podsumowując, można dojść do wniosku, iż kontrowersje wzbudza poddanie bezpośredniej kontroli sądu administracyjnego czynności materialno–technicznych oraz aktów podjętych w toku kontroli podatkowej. Możliwość zaskarżenia wskazanych czynności i aktów w sposób bezpośredni z jednej strony może zwiększyć gwarancje procesowe jednostki. Z drugiej zaś strony może zdecydowanie wydłużyć w czasie przebieg postępowania, a ponadto doprowadzić do sytuacji, w której kontrola bezpośrednia tych aktów i czynności może być w pewnym sensie konkurencyjna w odniesieniu do kontroli wydanej w postępowaniu podatkowym decyzji podatkowej, w której wykorzystano ustalenia ujęte w protokole kontroli. W konsekwencji prowadzi to do sytuacji, w której te same akty i czynności materialno–techniczne mogłyby być weryfikowane przez sąd po dwakroć.

Taki stan rzeczy jest w szczególności następstwem skomplikowanej struktury szeroko pojmowanego postępowania podatkowego, na które składa się między innymi kilka rodzajów postępowań w sprawach podatkowych. W ramach tych postępowań organy administracji skarbowej mogą podejmować czynności, które zakwalifikować można jako te, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 u.p.p.s.a.

43 T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 635; odmiennie: J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 318.

Jak się wydaje, tylko wyraźnie ustawowe wyłączenie bezpośredniej zaskarżalności konkretnych aktów i czynności podejmowanych w ramach procedur niejurysdykcyjnych może wykluczyć ich bezpośrednią kontrolę przez sąd administracyjny. Z drugiej strony, pozanormatywne względy racjonalności dają podstawę do ograniczenia bezpośredniej kontroli tych aktów i czynności w sytuacji, gdy mogą one być objęte pośrednią kontrolą sądu administracyjnego w związku z wniesieniem skargi na decyzję wydaną w postępowaniu podatkowym poprzedzającym kontrolę podatkową.

Należy pamiętać, że przedmiotu postępowania przed sądem administracyjnym nie można ograniczać wyłącznie do zaskarżenia decyzji podatkowej. Celem całej procedury jest zaspokojenie żądań skarżącego, a więc rozpatrzenie sprawy przez sąd i wydanie stosownego orzeczenia. Spostrzeżenie to należy odnieść na grunt postanowień art. 135 u.p.p.s.a. Ze względu na treść tego przepisu nie można – jak się wydaje – odmówić racji stanowisku, zgodnie z którym, jeżeli jest to tylko niezbędne dla załatwienia sprawy, w tym także poprzez przyspieszenie postępowania, sąd administracyjny oprócz wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji podatkowej oraz poprzedzającej tę decyzję decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, może również uchylić akt administracyjny w postaci protokołu kontroli, w którym organ zakwestionował rzetelność księgi podatkowej. Podkreślenia wymaga to, że w art. 135 u.p.p.s.a. możliwość zastosowania przewidzianych ustawą środków w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, ograniczono tylko jedną przesłanką, a mianowicie niezbędnością dla końcowego załatwienia sprawy. W przepisie tym jest mowa ogólnie o aktach i czynnościach wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga. Ustawodawca zaakcentował, że kontrolą objęto wskazane formy działania zastosowane we wszystkich postępowaniach w granicach sprawy. Nie można mieć jednak wątpliwości, że kontrolą można objąć także wszystkie akty i czynności podjęte we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy.

Nie można także tracić z pola widzenia kompetencji merytorycznych sądu administracyjnego, określonych w art. 146 § 2 u.p.s.a. Uchylenie przez sąd administracyjny protokołu kontroli, w którym organ zakwestionował rzetelność księgi podatkowej, umożliwia temu sądowi uznanie w wyroku uprawnienia podatnika wynikającego z przepisu prawa, a mianowicie uprawnienia wynikającego z art. 193 § 1 o.p., związanego z uznaniem księgi podatkowej prowadzonej rzetelnie i w sposób niewadliwy za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów.