

# WPLYW REFORMY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ NA PODATKOWE POSTĘPOWANIE WYJAŚNIAJĄCE

Krzysztof Teszner

## 1. Wprowadzenie

Problematyka poruszana podczas X Konferencji Naukowej „Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce” w dniach 30-31 maja 2016 r. dotyczyła zmian w ogólnym prawie podatkowym – co istotne – nie tylko już wdrożonych, ale także dopiero projektowanych, będących w toku procesu legislacyjnego. W ten ostatni nurt dyskusji wpisywała się awizowana reforma administracji skarbowej w postaci utworzenia skonsolidowanej Krajowej Administracji Skarbowej.

Z perspektywy kilku miesięcy od zakończenia Konferencji, wiedza autora niniejszego opracowania odnośnie do tej reformy, której wejście w życie przesunięto ostatecznie na dzień 1 marca 2017 r., może opierać się już nie tylko na założeniach, ale przede wszystkim na analizie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>1</sup>, a także przepisów tzw. ustawy wprowadzającej<sup>2</sup>. Prowadzi ona do wniosku, że przebudowa tzw. rządowej administracji skarbowej funkcjonującej dotychczas w trzech pionach (podatkowym, celnym i kontrolnym) nie może być rozpatry-

---

1     Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1947.

2     Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r. poz. 1948.

wana i oceniana wyłącznie w aspekcie ustrojowo-organizacyjnym, ale również w kontekście wpływu wprowadzanych zmian na ogólne prawo podatkowe, a zwłaszcza na stosowanie przepisów proceduralnych. Wpływ ten wydaje się być oczywisty, mając na względzie uzasadnienie oraz cel wprowadzanych zmian, jak i nowe regulacje wpływające na prowadzenie postępowania wyjaśniającego, w tym na podejmowane w trakcie tego postępowania czynności dowodowe.

Celem niniejszego opracowania jest analiza oraz ocena regulacji normatywnych wprowadzających Krajową Administrację Skargową, w istotny sposób oddziałujących na podatkowe postępowanie wyjaśniające.

## **2. Istota podatkowego postępowania wyjaśniającego**

Stosunki procesowe w relacji między organami administracji publicznej a podmiotami o zupełnie odrębnym statusie są wyznaczone zasadami ogólnymi postępowania jurysdykcyjnego. Cześć z ich wpływa bezpośrednio na cały przebieg postępowania we wszystkich jego stadiach, a niektóre są realizowane dopiero przy podejmowaniu określonych czynności procesowych, wpływając na reguły działania administracji w określonych sprawach. W stadium postępowania jurysdykcyjnego określanym jako wyjaśniające albo rozpoznawcze, podejmowane są czynności procesowe mające kluczowe znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego i prawnego istoty sprawy administracyjnej (podatkowej)<sup>3</sup>.

Postępowanie wyjaśniające urzeczywistnia więc realizację zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.). Zgodnie z wynikającą z niej dyrektywą, na organy podatkowe został nałożony obowiązek podjęcia w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. O tym, które działania są niezbędne w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, decyduje organ administra-

---

3 J. Borkowski, *Zasady szczególne wyznaczające przebieg postępowania zwykłego, postępowanie wyjaśniające i jego forma*, [w:] B. Adamiak (red.), J. Borkowski (red.), A. Skoczyła (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2010, s. 147.

cji jako gospodarz tego postępowania, korzystając przy tym z otwartego katalogu środków dowodowych (o ile nie są sprzeczne z prawem). Przesądza to jednak, co słusznie dostrzeżono w doktrynie<sup>4</sup>, o braku modelowego stadium wyjaśnienia sprawy. Jest to wynikiem różnorodności spraw załatwianych przez organy administracji publicznej oraz ich złożoności pod względem faktycznym i prawnym. Nie mogą one być rozpatrywane wyłącznie na podstawie unormowań ramowych, gdyż wymagają uzupełnienia ogólnych regulacji procesowych o dodatkowe czynności dowodowe lub dodatkowe wymogi stawiane instytucjom postępowania wyjaśniającego.

W postępowaniu podatkowym regulowanym przepisami Ordynacji podatkowej można natomiast dostrzec dwutorową regulację prawną w odniesieniu do stadium postępowania wyjaśniającego. Rozwiązaniom ramowym towarzyszą bowiem, w odniesieniu do poszczególnych spraw podatkowych, specjalne, skonkretyzowane środki dowodowe przydatne w ustalaniu stanu faktycznego i prawnego, których obowiązek udostępnienia przez podmiot zobowiązany powiązано z koniecznością wykorzystania przez organ podatkowy. Można tu przykładowo wskazać wydruki z kasy fiskalnej, księgi podatkowe oraz dowody księgowe przekazywane w postaci elektronicznej w ustalonym formacie tzw. jednolitego pliku kontrolnego (art. 193a § 1 o.p.), czy oględziny.

Nowo wprowadzane regulacje, nakładające na podmioty zobowiązane obowiązek przedkładania organom podatkowym określonych danych i informacji w ustalonym zakresie, nie modyfikują postrzegania istoty postępowania wyjaśniającego, a co najwyżej poszerzają przyjęty w postępowaniu podatkowym otwarty katalog środków dowodowych (art. 181 o.p.). Postępowanie wyjaśniające jest więc kluczowym stadium postępowania podatkowego, którego podstawowym celem jest ustalenie rzeczywistego przebiegu zdarzeń lub działań istotnych z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego<sup>5</sup>. Postępowanie to powinno doprowadzić do zgromadzenia takich danych, które pozwoliłyby na poprawne, faktyczne i zgodne z prawem rozstrzygnięcie przez organ podatkowy sprawy podatkowej. Za jeden z celów tego stadium postępo-

---

4 J. Borkowski, *op. cit.*, s. 147.

5 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 251.

wania podatkowego uważa się również zadbanie, by właściwe normy prawa zostały zastosowane do stanu faktycznego odpowiadającego stanowi rzeczywistości. W toku postępowania wyjaśniającego następuje zatem opracowanie materiału dowodowego zmierzające do ustalenia okoliczności mogących posłużyć za podstawę rozstrzygnięcia oraz ustalenie podstaw prawnych tego rozstrzygnięcia<sup>6</sup>

W doktrynie wśród form (czynności) postępowania wyjaśniającego wymieniano postępowanie dowodowe, zeznanie podatkowe, rozprawę oraz postępowanie kontrolne. Wskazywano przy tym, że postępowanie wyjaśniające w sprawach podatkowych poprzedza postępowanie wymiarowe, przy czym trudno wyznaczyć precyzyjnie granicę między tymi fazami postępowania podatkowego<sup>7</sup>.

W obecnym stanie prawnym ustalenia te należy poddać weryfikacji przy uwzględnieniu preferowanej przez ustawodawcę techniki realizacji zobowiązań podatkowych w postaci samoobliczenia podatkowego (obliczenia płatniczego) z jednoczesnym skoncentrowaniem aktywności organów administracji skarbowej na kontroli samoobliczenia (obliczenia dokonanego przez płatnika). W tym kontekście postępowanie podatkowe stanowi prawnie uregulowany ciąg czynności uczestników tego postępowania (organów podatkowych, podatników, innych podmiotów), którego celem jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego (wynikającego z normy materialnego prawa podatkowego) oraz jego wykonanie<sup>8</sup>. Czynności te są ukierunkowane zwłaszcza na ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego i prawnego występującego u konkretnego podmiotu oraz zbudowanie podstawy rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Mogą przy tym mieć postać bardziej lub mniej sformalizowaną i nie zawsze obligatoryjną.

Aktualnie postępowanie wyjaśniające jako najbardziej istotne stadium postępowania podatkowego jest prowadzone w formie postępowania gabinetowego. To w nim są podejmowane i przeprowadzane poszczególne czynności dowodowe, które z reguły są rozłożone w czasie. Druga z form postępowania wyjaśniającego, jaką jest rozprawa, może być

---

6 P. Pietrasz, Tok załatwienia sprawy, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 758.

7 C. Kosikowski, Postępowanie finansowe, Warszawa 1986, s. 87; W. Olszowy, Decyzja podatkowa..., *op. cit.*, s. 41.

8 R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 34 i n.

przeprowadzona wyłącznie przed organem odwoławczym. Rozprawa podatkowa sprzyja koncentracji dowodów oraz realizacji zasady bezpośredniości postępowania dowodowego (choć od tej zasady istnieją też liczne odstępstwa<sup>9</sup>). Jej przeprowadzenie w toku postępowania z urzędu uzasadnia się bowiem m.in. potrzebą wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). Ponadto z art. 200a § 3 o.p. a contrario wynika, że organ odwoławczy nie może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli przedmiotem rozprawy mają być okoliczności mające znaczenie dla sprawy albo okoliczności te nie są wystarczająco potwierdzone innym dowodem<sup>10</sup>. Ta niewątpliwie pożyteczna forma postępowania wyjaśniającego została w praktyce zmarginalizowana przez jej zarezerwowanie do kompetencji organu odwoławczego, a przez to wtłoczenie w ryzyko postępowania uzupełniającego. Jeżeli więc już jest stosowana przez organy podatkowe, następuje to z reguły wówczas, gdy wyjaśnienie okoliczności stanu faktycznego sprawy wymaga konfrontacji sprzecznych zeznań świadków albo wyeliminowania rozbieżności w opiniach biegłych. W praktyce więc postępowanie wyjaśniające ma charakter gabinetowy, a zasadniczo czynności dowodowe w jego toku przeprowadzane są w siedzibie organu podatkowego.

Do formy postępowania wyjaśniającego trudno natomiast zaliczyć instytucje prawne wykorzystywane przez organy administracji skarbowej celem kontroli realizacji zobowiązań podatkowych (czynności sprawdzające, kontrolę podatkową, postępowanie kontrolne). Wynika to przede wszystkim z konkurencyjności i odrębności poszczególnych procedur podatkowych, które powinny wyprzedzać wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego, regulowanego przepisami działu IV o.p.<sup>11</sup>. Tym niemniej nie ulega wątpliwości, że kolejność stosowania procedur podatkowych, np. w zakresie badania zeznań czy deklaracji podatkowych, chociaż zasługująca na aprobatę, nie wynika wprost

---

9 Szerzej, D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 71.

10 Zob. także K. Teszner, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2014, s. 252.

11 Zob. M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 339; A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 36.

z przepisów Ordynacji podatkowej<sup>12</sup>. Stąd stale poszerzany przez ustawodawcę zakres czynności sprawdzających (w porównaniu z tradycyjnymi założeniami tej procedury), czy wprowadzanie zmian w zakresie innych procedur kontrolnych pozwala stwierdzić, że stają się one już nie tylko instrumentami weryfikującymi prawidłowość samoobliczenia podatku, ale także dodatkowym sposobem przeprowadzania postępowania dowodowego i gromadzenia dowodów<sup>13</sup>.

Pogląd ten znajduje uzasadnienie w treści art. 181 o.p. dotyczącego dowodów, które mogą być wykorzystane w postępowaniu podatkowym. Co więcej, w sytuacji gdy podatnik świadomie narusza przepisy prawa podatkowego przez unikanie opodatkowania czy dopuszczanie się oszustw podatkowych, dla ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia oraz doprowadzenia do określenia wysokości zobowiązania publicznoprawnego jedyną możliwością pozostaje zgromadzenie materiału dowodowego przy wykorzystaniu szczególnych instytucji kontrolnych poprzedzających uruchomienie postępowania podatkowego. Materiał dowodowy zebrany w toku kontroli powinien zatem potwierdzać zaistniałe okoliczności uzasadniające wszczęcie tego postępowania. Dążenie do wprowadzenia przez ustawodawcę nowych instytucji kontrolnych, ukierunkowanych na gromadzenie materiału dowodowego na potrzeby postępowania podatkowego widać również w odniesieniu do nowych regulacji wprowadzających skonsolidowaną Krajową Administrację Skarbową (KAS), które wykraczają poza tradycyjne rozumienie aktów prawnych o charakterze ustrojowym.

### **3. Nowe regulacje dotyczące KAS – wpływ na podatkowe postępowanie wyjaśniające**

Realizacji zasady prawdy obiektywnej służy dyrektywa postępowania organów podatkowych, wprowadzająca obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

---

12 Por. W. Stachurski, Rodzaje kontroli dotyczących realizacji zobowiązań podatkowych, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 683.

13 K. Teszner, Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych, [w:] R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok 2012, s. 96; H. Dzwonkowski, Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 2003, s. 202.

Wynikająca z art. 187 § 1 o.p. zasada oficjalności postępowania dowodowego nakazuje organom prowadzącym postępowanie zebranie i rozpatrzenie materiału dowodowego tak, aby każdy z elementów stanu faktycznego sprawy ustalić zgodnie z rzeczywistością za pomocą wszystkich możliwych do wykorzystania środków dowodowych<sup>14</sup>. Nie może być przy tym wątpliwości, że obowiązek wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy, zgodnie z zasadami oficjalności i zupełności postępowania dowodowego, obejmuje obowiązek udowodnienia okoliczności korzystnych, jak i niekorzystnych dla strony. Tym samym to na organie podatkowym spoczywa główny ciężar dowodzenia, co jednak nie oznacza, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów, co do okoliczności istotnych w sprawie, spoczywa wyłącznie na organach podatkowych. Jak bowiem podkreśla się w orzecznictwie, normy prawa materialnego mogą różnie kształtować rozkład ciężaru dowodu, obarczając nim również stronę postępowania<sup>15</sup>. Ponadto dysponentem znacznej liczby dowodów jest lub powinna być strona i w jej interesie powinno być przedstawienie organowi podatkowemu wszystkich dowodów na potwierdzenie istotnych dla niej okoliczności faktycznych. Kwestionowanie przez podatnika okoliczności faktycznej przyjętej przez organ należałoby więc w ocenie judykatury wiązać z obowiązkiem podatnika odnośnie do uzasadnienia swojej racji m.in. poprzez przedstawienie stosownego dowodu, zgodnie z zasadą współdziałania w postępowaniu<sup>16</sup>.

Istotne znaczenie dla wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy zgodnie z obowiązkiem dochodzenia do prawdy obiektywnej ma przyjęty przez ustawodawcę otwarty system środków dowodowych (art. 180 o.p.) uzupełniony przesłanką wyłączającą uznanie środka dowodowego za dowód w postępowaniu (tj. sprzeczność z prawem) oraz przykładowy katalog określonych dowodów zawarty w art. 181 o.p. Ostatni z wymienionych wyżej przepisów uległ od 1 marca 2017 r. istotnej modyfikacji przez art. 38 pkt 51 uwKAS.

---

14 P. Pietrasz, Komentarz do art. 187 o.p., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 5, Warszawa 2013, s. 1030; zob. także wyrok NSA z dnia 18 października 2016 r., sygn. akt II FSK 899/16, Lex nr 2168580.

15 Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 747/16, Lex nr 2101618.

16 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 28 września 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 1973/14, Lex nr 1939093.

Aktualnie więc „dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe”<sup>17</sup>.

Daje się zauważyć dokonując analizy treści art. 181 o.p. sprzed wejścia w życie uKAS oraz po wejściu tego aktu do obowiązywania, że utrzymując co do zasady otwarty katalog dowodów – po pierwsze - usunięto ograniczenia dowodowe, eliminując zastrzeżenia zawarte w art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2 o.p. Wobec pozostawienia wymienionych przepisów w dotychczasowym kształcie, zmianę w tym zakresie należy uznać za typowy zabieg legislacyjny o charakterze *stricte* technicznym i porządkującym, Po drugie – i tu zmiana ma charakter zasadniczy – począwszy od 1 marca 2017 r. za dowody w postępowaniu podatkowym mogą być uznane również dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej.

Jest to nowy typ kontroli regulowany przepisami działu V rozdz. 1 uKAS, której zakres został określony na podstawie przepisów obowiązujących do końca lutego 2017 r. ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy o Służbie Celnej. Według założeń projektodawców jednym z podstawowych celów kontroli celno-skarbowej będzie sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Podkreślano przy tym, że podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej ma być wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Działalność tych organów powinna być nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności, przy czym

---

17 Artykuł 181 o.p. w brzmieniu nadanym przez art. 38 pkt 51 uwKAS.



kontrolę celno-skarbową będą co do zasady wykonywać zarówno funkcjonariusze, jak i pracownicy KAS (z określonym zastrzeżeniami na rzecz funkcjonariuszy)<sup>18</sup>. W uKAS kontrola celno-skarbowa, czyli tzw. „kontrola twarda”, ma być narzędziem umożliwiającym szybkie reagowanie przez naczelników urzędów celno-skarbowych na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe<sup>19</sup>, w odróżnieniu od kontroli podatkowej („kontroli miękkiej”), o której mowa przepisach działu VI o.p.

Powyższe ustalenia wskazują na utrzymanie w praktyce dualizmu kontroli z wprowadzeniem pewnych odrębności i wyłączeń od stosowania przepisów o kontroli podatkowej, na co wyraźnie wskazuje art. 94 ust. 1 uKAS. Ponadto, mimo wprowadzenia szerokiego katalogu wyznaczeń odnoszących się do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej nie wprowadzono wyraźnej granicy między tą nową formą kontroli a kontrolą podatkową. Dotyczy to zwłaszcza wyraźnie pokrywającego się zakresu przepisów art. 54 ust. 1 pkt 1 uKAS oraz art. 281 § 2 o.p. Obie powyższe normy odnoszą się przecież do przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., a niewywiązywanie się z obowiązków wynikających z tych przepisów (art. 281 § 2 o.p.) mieści się w szerszym znaczeniu nadanym w art. 54 ust. 1 pkt 1 uKAS.

Należy zatem podzielić pogląd, że ten brak wyraźnej granicy między kontrolą celno-skarbową i kontrolą podatkową, a także dość ogólnie zakreślony zakres przedmiotowy pierwszej z wymienionych daje dużą swobodę, zwłaszcza naczelnikom urzędów celno-skarbowych, w kształtowaniu polityki kontrolnej. Nowa kontrola odnośnie do jej zakresu nie została również zawężona do prawidłowości deklarowania, obliczania czy też wpłacania ceł lub podatków. Oznacza to, że będzie mogła dotyczyć wszelkich zjawisk, o których mowa w ustawach podatkowych i celnych<sup>20</sup>. Tym samym do organu właściwego w zakresie wykonywania kontroli celno-skarbowej będzie należało podjęcie decyzji, czy w określonej sytuacji niezbędne jest wszczęcie tej kontroli, a tym samym sko-

---

18 Zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826, <http://www.sejm.gov.pl>

19 A. Melezini, Uwagi do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej, o którym mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, „Procedury Administracyjne i podatkowe” 2017, nr 1.

20 *Ibidem*.

rzystanie ze szczególnej (w odniesieniu do przepisów o.p.) procedury gromadzenia materiału dowodowego.

Jak wynika z art. 181 o.p., w postępowaniu podatkowym dowodami mogą być inne dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej. Chociaż przepisy o.p. nie zawierają definicji dokumentu, należy przyjąć, że chodzi tu o dokumenty urzędowe korzystające ze szczególnej mocy dowodowej (art. 194 o.p.), jak i dokumenty nieposiadające takiego statusu (np. zawierające oświadczenie woli kontrolowanego). Z treścią art. 181 o.p. wyraźnie koresponduje art. 86 ust. 1 pkt 3 uKAS, wskazując, że akta prowadzone dla kontroli celno-skarbowej powinny obejmować dokumenty zgromadzone w toku tej kontroli. Należy zwrócić uwagę, że pewną kategoryzację dokumentów gromadzonych w toku kontroli celno-skarbowej zawiera art. 72 ust. 1 pkt 1 uKAS, określając obowiązki kontrolowanego oraz innych osób w trakcie kontroli (w tym pracownika, osoby współdziałającej z kontrolowanym, podmiotu prowadzącego lub przechowującego księgi podatkowe lub dokumenty). Obowiązkiem tych osób jest umożliwić wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli celno-skarbowej, w tym dokumenty handlowe, księgowo i finansowe, nawet jeżeli mają charakter poufny, w tym dokumenty elektroniczne. Walor dowodów mają także dokumenty i ewidencje sporządzone z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych, a także urzędowe tłumaczenie na język polski dokumentów sporządzonych w języku obcym przedstawiane na żądanie kontrolującego, mające znaczenie dla kontroli celno-skarbowej (art. 72 ust. 1 pkt 2 i 3 uKAS). Powyższe ustalenia należy uzupełnić o dokumenty związane z dostawą towaru lub wykonaniem usługi w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, udostępniane na podstawie art. 79 ust. 1 pkt 1 uKAS przez kontrahentów kontrolowanego (o których mowa w art. 79 ust. 2 uKAS).

Warunkiem uznania wskazanych wyżej dokumentów za dowód w postępowaniu podatkowym jest ich zgromadzenie w toku kontroli celno-skarbowej, tj. w okresie wyznaczonym datami jej wszczęcia i zakończenia. Co do zasady datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej jest dzień doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia. Natomiast w przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy prawa podatkowego oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne prze-

prorowadzenie kontroli celno-skarbowej, jest ona wszczynana na tzw. legitymację służbową (art. 62 ust. 2 i 3 uKAS). Jak wynika z art. 82 ust. 1 uKAS, jeżeli zakres kontroli celno-skarbowej obejmuje przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p., po zakończeniu wszystkich czynności kontrolnych dokonywanych w czasie tej kontroli należy przystąpić do sporządzenia wyniku kontroli. Kontrola celno-skarbowa jest formalnie zakończona z dniem, w którym doręczono wynik kontroli (art. 82 ust. 1 zd. 2 ustawy o KAS), co powinno nastąpić zgodnie z przepisami działu IV rozdz. 5 o.p.<sup>21</sup>.

Należy przy tym dodać, że co do zasady kontrola ta powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, ale nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia, przy czym przewidywany termin zakończenia kontroli powinien wynikać z upoważnienia do jej przeprowadzenia. W tym czasie kontrolowanemu powinien więc być doręczony wynik kontroli. Podstawowy termin zakończenia kontroli celno-skarbowej nie ma jednak charakteru bezwzględnie obowiązującego. W przypadku niezakończenia tej kontroli we właściwym terminie przepis art. 63 ust. 2 uKAS wprowadza analogiczne rozwiązania jak w art. 284b o.p. odnoszącym się do kontroli podatkowej, przy czym oprócz zawiadomienia kontrolowanego o stosownej treści i we właściwej formie, istotne jest wskazanie nowego terminu zakończenia kontroli. Wyżej przedstawione uwagi wydają się być kluczowe z uwagi na możliwość dopuszczenia jako dowód w postępowaniu podatkowym dokumentów zgromadzonych „w toku” kontroli celno-skarbowej, bowiem przepisy uKAS nie wprowadzają w tym zakresie szczególnych ograniczeń poza wyjątkową przesłanką negatywną powiązaną z upływem terminu zakończenia tej kontroli. Tym samym, jak wynika z art. 63 ust. 4 uKAS, dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli (wskazany w ust. 1 i 2 tego przepisu) nie stanowią dowodu nie tylko w kontroli celno-skarbowej, ale także w postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia tej kontroli. Dokumenty które zostałyby zebrane po upływie terminu zakończenia kontroli i ujawnione w aktach kontroli, nie mogą być traktowane jako dowód w postępowaniu, chociażby mogły przyczy-

---

21 Zob. odesłanie zawarte w art. 94 ust. 1 uKAS.

nić się do wyjaśnienia sprawy. Zostałyby bowiem zgromadzone w sposób sprzeczny z prawem (art. 180 §1 o.p.)<sup>22</sup>.

Należy także zwrócić uwagę na brak spójności między treścią art. 82 ust. 1 oraz art. 63 uKAS, który, jak się wydaje, nie powstrzymuje uznania jako dowód w późniejszym postępowaniu podatkowym dokumentów zgromadzonych po zakończeniu czynności kontrolnych w czasie kontroli celno-skarbowej, a przed doręczeniem kontrolowanemu wyniku kontroli. Z art. 82 ust. 1 uKAS wynika bowiem, że zakończenie czynności kontrolnych w czasie kontroli celno-skarbowej nie jest tym samym co zakończenie tej kontroli (związane z doręczeniem wyniku kontroli). Przepis art. 63 ust. 4 uKAS wyraźnie odmawia waloru dowodu w postępowaniu podatkowym dokumentom zgromadzonym po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, ale nie w okresie od zakończenia czynności kontrolnych, po których, jak wskazuje art. 82 ust. 1 uKAS, powinno nastąpić sporządzenie wyniku kontroli i jego wyekspediowanie do kontrolowanego. Przepisy uKAS wprawdzie nie wyjaśniają pojęcia „zakończenie czynności kontrolnych”, jednak odwołując się do art. 81 ust. 1 oraz art. 86 ust. 1 pkt 4 uKAS, należy je rozumieć jako czynności mające istotne znaczenie dla sprawy, z których po ich przeprowadzeniu sporządza się protokoły włączane następnie do akt kontroli. Trudno wprawdzie dopuścić sytuację, by sporządzenie wyniku kontroli mogło odbywać się inaczej niż po zakończeniu wszystkich czynności kontrolnych i na podstawie całokształtu materiału zawartego w aktach kontroli. Nie można jednak zupełnie wykluczyć przypadku, gdy na tym etapie do organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową zostaną dostarczone jeszcze jakieś dokumenty, co może mieć miejsce w sytuacji jej prowadzenia w różnych miejscach prowadzenia działalności albo przechowywania dokumentów, o czym stanowi art. 59 ust. 1 uKAS.

W toku kontroli celno-skarbowej mogą być także prowadzone inne czynności których efekt może być finalnie uznany za dowód w postępowaniu podatkowym w kontekście dyspozycji zawartej w art. 181 § 1 o.p. oraz art. 181 o.p. W zakresie, w jakim kontrola celno-skarbowa dotyczy przestrzegania przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 3 pkt 2 o.p., możliwe jest przeprowadzenie przesłuchania kontrolowanego

---

22 Zob. wyrok NSA z dnia 31 maja 2016 r., sygn. akt I FSK 2084/14, Lex nr 2108248.

lub świadka (art. 76 uKAS), przeszukania lokali mieszkalnych w celu znalezienia dowodów mających znaczenie dla prowadzonej kontroli celno-skarbowej (art. 77 uKAS), a także przeprowadzenie oględzin (art. 73 uKAS). Wskazane wyżej przepisy uKAS są w tym przypadku rozwiązaniami szczególnymi, dając możliwość nie tylko bezpośredniego przesłuchania świadka czy kontrolowanego, ale także na odległość przy użyciu odpowiednich urządzeń technicznych z jednoczesnym bezpośrednim przekazem oraz rejestracją obrazu i dźwięku. Co się tyczy oględzin, podstawą ich przeprowadzenia jest wyłącznie art. 73 uKAS, z racji wyłączenia do odpowiedniego stosowania przepisu art. 198 o.p.<sup>23</sup>. Z czynności tych sporządza się protokół na podstawie art. 81 uKAS, który włączony do akt kontroli stanowi dowód w kontroli celno-skarbowej.

Mogą w związku z tym pojawić się wątpliwości z uwagi na treść art. 181 o.p., czy zeznania kontrolowanego i świadków oraz materiały zebrane w wyniku przeszukania i oględzin mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym, czy też dowody te powinny być ponowione. Takie wątpliwości były zgłaszane w literaturze w odniesieniu do dowodów (np. zeznań świadka) złożonych w toku kontroli podatkowej<sup>24</sup>. Podnoszono również, że odejście od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego, jakie występuje w art. 181 o.p., gdy stan faktyczny sprawy podlega ustaleniu w oparciu o dowody przeprowadzone przez inny organ, sprzyja wprawdzie ekonomice procesowej, ale może ograniczać prawidłowość ustalenia stanu faktycznego sprawy. Tylko bowiem zasada bezpośredniości gwarantuje pełną realizację zasady prawdy obiektywnej w związku z zasadą swobodnej oceny dowodów<sup>25</sup>. Kontrowersyjne i jako naruszające zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wydaje się korzystanie w tym postępowaniu z protokołów z zeznań świadków, w tym uzyskanych w sposób przewidziany w art. 76 ust. 1 uKAS. Strona (uprzednio kontrolowany) nie ma bowiem możliwości uczestniczenia w czynnościach dowodowych oraz zadawania pytań świadkom, a w toku kontroli celno-skarbowej przysługuje jej prawo

---

23 Por. art. 94 ust. 1 uKAS.

24 B. Dauter, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 791.

25 B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Komentarz, Wrocław 2013, s. 819.

do otrzymania jednej kopii zapisu dźwięku lub obrazu, i to na swój koszt (art. 76 ust. 5 uKAS).

W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono przy tym nieco inne stanowisko, które nie do końca można podzielić, że w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (np. włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań) zasada czynnego udziału strony w postępowaniu realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie<sup>26</sup>. Tym samym w ocenie judykatury w świetle art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie istnieje prawny nakaz powtórzenia w postępowaniu podatkowym przesłuchania świadka, który zeznawał w innym postępowaniu, a korzystanie z tak uzyskanych zeznań samo w sobie nie narusza ani zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani innych przepisów Ordynacji podatkowej<sup>27</sup>. W szeregu orzeczeń wskazywano także, że sam fakt braku udziału w czynnościach dokonywanych wobec podmiotu trzeciego nie świadczy o pozbawieniu strony skarżącej możliwości wypowiedzenia się co do dowodów, które w sposób zgodny z prawem zostały włączone w poczet materiału dowodowego<sup>28</sup>. Zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez NSA, żądanie powtórzenia w postępowaniu podatkowym dowodu z przesłuchania świadka uprzednio przesłuchanego w innym postępowaniu byłoby uzasadnione tylko w dwóch sytuacjach, tj. gdyby strona wskazała na konkretne istotne okoliczności faktyczne, niezbędne do wyjaśnienia lub wskazała sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebrany materiał dowodowy<sup>29</sup>. Tym samym ponowienie w postępowaniu podatkowym dowodu z zeznań świadka złożonych w ramach innej procedury (np. kontrolnej) jest możliwe na inną okoliczność stanu faktycznego sprawy niż została już udowodniona albo celem wyeliminowania sprzeczności w zeznaniach świadków.

---

26 Wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt I FSK 161/15, Lex nr 2142812.

27 Wyrok NSA z dnia 4 października 2016 r., sygn. akt I FSK 498/15, Lex nr 2167758; wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1793/16, Lex nr 2142191; wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 3130/14, Lex nr 2055189.

28 Zob np. wyroki NSA z dnia 3 lutego 2016 r., sygn. akt I FSK 1925/14 oraz sygn. akt I FSK 1998/14, CBOSA.

29 Wyrok NSA z dnia 12 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2357/14, Lex nr 2168366; wyrok NSA z dnia 13 października 2016 r., sygn. akt I FSK 569/15, Lex nr 2167768.

Analizując regulacje prawne zawarte w uKAS, wydaje się, że uwzględniają one wskazany powyżej i utrwalony już nurt orzecznictwa sądów administracyjnych. Można oczywiście mieć wątpliwości, czy we właściwy sposób zabezpieczają interesy procesowe wszystkich uczestników postępowania, w szczególności czy w pełni gwarantują realizację zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wskutek włączenia do tego postępowania dowodów zebranych w toku kontroli celno-skarbowej. Wydaje się jednak, że uwagi na przyjętą przez ustawodawcę konstrukcję ciągłości procedur kontrolnej i jurysdykcyjnej, koncepcję o konieczności powtarzania dowodów (np. z zeznań świadka) należy odrzucić.

Powyższe stanowisko wydaje się uzasadnione, zważywszy, że kontrola celno-skarbowa w zakresie, w jakim obejmuje przestrzeganie przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1 uKAS), bezpośrednio poprzedza postępowanie podatkowe, które jest uruchamiane podstawie art. 82 ust. 1 uKAS w przypadku gdy kontrolowany nie złożył w ustawowym terminie liczonym od dnia doręczenia wyniku kontroli korekty deklaracji, albo gdy organ złożonej korekty deklaracji nie uwzględnił. Ponadto w obu tych procedurach istnieje tożsamość co do osoby kontrolowanego i strony postępowania podatkowego, a także tożsamość co do organu prowadzącego czynności. Odnośnie do tej ostatniej należy wskazać, że wykonywanie kontroli celno-skarbowej wchodzi w zakres zadań realizowanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego i to na całym terytorium kraju (art. 33 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 61 uKAS)<sup>30</sup>. Jednak konsekwencją przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe jest również „stabilizacja” właściwości danego naczelnika urzędu celno-skarbowego. O ile bowiem kontrola celno-skarbowa może być przez niego wykonywana na całym terytorium kraju, to do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji właściwy wyłącznie jest ten naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej (art. 83 ust. 4 uKAS). Powyższe regulacje w pewnym sensie łagodzą odstępstwa od zasady bezpośredniości wynikającej z art. 181 o.p. Znaczną część materiału dowodowego włą-

---

30 Zniesienie właściwości naczelników urzędów celno-skarbowych na potrzeby wykonywania kontroli wskazywane było jako jedno z rozwiązań sprzyjających usprawnieniu oraz przyspieszeniu prowadzenia kontroli celno-skarbowej, zob. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 826, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)

czonemu następnie do postępowania podatkowego była zgromadzona przez ten sam organ, choć co należy podkreślić, w ramach innej procedury kontrolnej.

Kolejnego argumentu można doszukać się w przyjęciu przez ustawodawcę w art. 83 ust. 1 uKAS nieznanego dotąd w porządku prawnym konstrukcji przekształcenia zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Brak wyjaśnienia pojęcia „przekształca się” skłania do jego rozumienia gramatycznego, zgodnie z dyrektywą domniemania języka potocznego, jako „zmienia się w coś innego”, „przeobraża się”<sup>31</sup> oraz traktowania jako ciągłości obu procedur, ukierunkowanych na osiągnięcie tego samego efektu. Przekształcenie to nie następuje jednak *ex lege*. Z art. 83 ust. 3 i 4 uKAS wynika bowiem, że wymaga aktywności naczelnika urzędu skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej. Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu wydanego przez ten organ i nie przysługuje na nie zażalenie. Niewątpliwie odstępianie od zastosowania instytucji wszczęcia postępowania podatkowego powinno być uznane za celowe działanie ustawodawcy. Świadczy o tym wyłączenie stosowania jednego tylko przepisu Ordynacji podatkowej, tj. art. 165 o.p. do postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 83 ust. 1 uKAS – wprost wyrażone w art. 94 ust 2 uKAS. Zatem należy przyjąć, że wskazanemu wyżej postępowaniu podatkowemu nadano szczególny charakter. Jest ono ukierunkowane na szybkie wydanie decyzji podatkowej, przede wszystkim w oparciu o akta kontroli. Rozwiązanie przyjęte w art. 83 uKAS należy więc traktować jako *lex specialis* względem przepisów o.p., które stosuje się odpowiednio, w zakresie nieuregulowanym<sup>32</sup>

Przeprowadzenie postępowania podatkowego uruchomionego postanowieniem o przekształceniu nakłada na właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek wyczerpującego wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, tj. zgodnie z zasadą prawdy materialnej oraz zasadą oficjalności postępowania dowodowego

31 Słownik języka polskiego PWN, wersja online, [www.sjp.pwn.pl](http://www.sjp.pwn.pl) [dostęp 08.02.2017].

32 K. Teszner, Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury administracyjne i podatkowe” 2017, nr 1.



(art. 94 ust. 2 uKAS w zw. z art. 122 i art. 187 § 1 o.p.). W postępowaniu podatkowym zainicjowanym przekształceniem zakończonej kontroli celno-skarbowej nie można oprzeć rozstrzygnięcia wyłącznie na materiale dowodowym zgromadzonym w aktach kontroli bez umożliwienia stronie postępowania odniesienia się do zebranego materiału, zgłoszenia wniosków dowodowych oraz ich rozpatrzenia. Należy również mieć na względzie, że dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym i powinny być traktowane jako dowody sprzeczne z prawem (art. 63 ust. 4 uKAS).

Ponadto obowiązuje zasada równej mocy środków dowodowych (art. 181 o.p.). Oznacza to, że dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej, a zawarte w aktach kontroli, nie mogą być traktowane priorytetowo i być dowodami jedynymi, ale gdy stan faktyczny sprawy jest nie w pełni wyjaśniony, powinny być przeprowadzone inne dowody, w tym te, o które wnosi strona postępowania. W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie podkreślano, że w postępowaniu podatkowym nie można ograniczać zakresu środków dowodowych. Niedopuszczalne jest w szczególności stosowanie formalnej teorii dowodów, czyli twierdzenia, że dane zdarzenie może być udowodnione wyłącznie za pomocą określonego rodzaju dowodów (np. przez bezpośrednie przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka przed organem podatkowym). Korzystanie z tak uzyskanych dowodów, a w szczególności z materiałów zebranych w innych postępowaniach (podatkowych, kontrolnych, karnych, karno-skarbowych) nie może naruszać jakichkolwiek przepisów o.p., a zwłaszcza zasady czynnego udziału strony w prowadzonym postępowaniu<sup>33</sup>. Można tym samym stwierdzić, że przepis art. 83 ust. 4 uKAS w powiązaniu z art. 94 ust. 2 tej ustawy nakłada na naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek przeprowadzenia pełnego postępowania podatkowego, w tym wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy z wykorzystaniem wszystkich niezbędnych środków dowodowych.

---

33 Wyrok NSA z dnia 21 września 2016 r., sygn. akt I FSK 981/14, Lex nr 2167211.

#### **4. Wnioski**

Reasumując, należy stwierdzić, że regulacje zawarte w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej oraz w ustawie wprowadzającej Krajową Administrację Skarbową zawierają obok przepisów o charakterze typowo ustrojowym, zmieniającym strukturę administracji skarbowej w Polsce, także regulacje w istotny sposób wpływające na stadium postępowania wyjaśniającego w ramach postępowania podatkowego. Należy jednak podkreślić, że chodzi tu o postępowanie podatkowe, w które została przekształcona kontrola celno-skarbowa obejmująca swym zakresem przestrzeganie przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.

Przepis art. 181 o.p. znowelizowany przez art. 38 pkt 51 uwKAS od 1 marca 2017 r. umożliwia wyjaśnienie istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy podatkowej za pomocą dowodów zgromadzonych w toku kontroli celno-skarbowej. Nie ulega wątpliwości, że dowodami tymi mogą być dokumenty włączone do akt kontroli o ile zostały zgromadzone w prawidłowy sposób, przy czym na pewne kategorie tych aktów wskazuje wprost art. 72 ust. 1 pkt. 1 uKAS. Ciągłość oraz następstwo procedury kontroli celno-skarbowej i postępowania podatkowego, a także tożsamość strony postępowania i organu podatkowego mogą wskazywać, że dowody osobowe zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej nie powinny być ponawiane w postępowaniu podatkowym, chyba że zasadnie zwróci się o ich ponowienie strona oraz wskaże okoliczności faktyczne, które wymagają udowodnienia. W tym przypadku, zgodnie z zasadą równej mocy środków dowodowych, organ podatkowy nie powinien ich kategoryzować i w sposób preferencyjny traktować dowodów zebranych w toku kontroli celno-skarbowej. Powinien bowiem mieć na względzie, że art. 94 ust. 2 uKAS do postępowania, o którym mowa w art. 83 ust. 1 uKAS, nakazuje w pełni stosować przepisy o.p. (z wyjątkiem jedynie art. 165 dotyczącego wszczęcia postępowania), w tym dotyczące podstawowych zasad proceduralnych.