

# KILKA UWAG NA TEMAT PODSTAWY NORMATYWNEJ WYDANIA PRZEZ ORGAN KONTROLI SKARBOWEJ DECYZJI O ODPOWIEDZIALNOŚCI OSÓB TRZECICH ORAZ DECYZJI O ZABEZPIECZENIU ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK

## 1. Wprowadzenie

Mimo długiego okresu obowiązywania i licznych nowelizacji ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej nadal ujawnia się w toku stosowania prawa niezupełność tej regulacji. W niniejszym opracowaniu przedstawione zostaną najistotniejsze przypadki tego rodzaju wad. Do istotnych wad w mojej ocenie należą kwestie ustalenia kompetencji do wydania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich oraz decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego.

## 2. Trudności w rekonstrukcji normy kompetencyjnej z przepisów ustawy o kontroli skarbowej

Analiza unormowań ustawy o kontroli skarbowej wymaga w pierwszym rzędzie odnotowania powszechnie akceptowanego w teorii prawa poglądu, zgodnie z którym pod pojęciem kompetencji rozumiemy sytuację, w której norma prawna powierza określonemu podmiotowi możliwość dokonania określonej czynności konwencjonalnej z określonym skutkiem prawnym.<sup>1</sup> Istotne jest także przypomnienie utrwalonego po-

---

1 J. Oniszczyk, Powszechnie obowiązująca wykładnia ustaw ustalana przez Trybunał Konstytucyjny, Warszawa 1995, s. 45.

glądu, że przepisy kompetencyjne podlegają zawsze ściślejszemu wykładni literalnej,<sup>2</sup> tak że wykładnia rozszerzająca tych przepisów nie może uzyskać akceptacji.

Organ kontroli skarbowej stosuje oczywiście cały kompleks norm prawnych, do których zaliczamy obok norm kompetencyjnych także normy materialnoprawne, proceduralne czy normy zadaniowe.<sup>3</sup> Między tymi normami zachodzą powiązania funkcjonalne. W przypadku stosowania ustawy o kontroli skarbowej funkcją przepisów kompetencyjnych jest realizacja celu kontroli skarbowej wymienionego w art. 1 tej ustawy. Zgodnie z tym artykułem celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Cel ten realizowany jest w procedurze nazwanej postępowaniem kontrolnym, prowadzonym w zakresie przedmiotowym i podmiotowym wyznaczonym odpowiednio przepisami art. 2 i art. 4 u.k.s. Organ kontroli skarbowej rozstrzyga indywidualną sprawę, kończąc postępowanie kontrolne w drodze decyzji albo wyniku kontroli, o czym mowa w art. 24 tej ustawy.

Zestawienie art. 2 i art. 4 z art. 24 u.k.s. prowadzi do wielu wątpliwości, które ujawniają się także na etapie sądowej kontroli. Ogólnie rzecz biorąc, zasadniczym źródłem tych wątpliwości jest nieadekwatność zakresu przedmiotowego kontroli z postanowieniami ustawy o kontroli skarbowej określającymi katalog podmiotów podlegających kontroli oraz przepisami określającymi sposób zakończenia postępowania kontrolnego.<sup>4</sup> Jak zostanie to poniżej bliżej omówione, zakres przedmiotowy kontroli skarbowej jest określony zdecydowanie szerszej niż zakres podmiotowy zastosowania normy kompetencyjnej. Podobnie zadania – cele kontroli skarbowej zostały ujęte szerszej niż zakres podmiotowy. Tego rodzaju niezgodność nie może jednocześnie zostać wyeliminowana z uwagi na zastrzone kryteria przeprowadzania wykładni przepisów kompetencyjnych, gdyż prowadziłoby to do uzyskania wyniku wykładni rozszerzającej przepisów kompetencyjnych.

---

2 J. Oniszczyk, *Powszechnie obowiązująca...*, s. 47.

3 Zob. W. Jakimowicz, *Wykładnia w prawie administracyjnym*, Kraków 2006, s. 410.

4 Por. P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 91.

Opisane powyżej wątpliwości, związane z wykładnią ww. przepisów ustawy o kontroli skarbowej, nie ograniczają się jedynie do kwestii zastosowania reguł wykładni systemowej – wewnętrznej i wykładni celowościowej. Istotnym źródłem dodatkowych trudności w interpretowaniu tych przepisów są relacje systemowe dotyczące powiązań ustawy o kontroli skarbowej z ordynacją podatkową. Chodzi przede wszystkim o ocenę zupełności danej regulacji z perspektywy art. 31 ust. 1 u.k.s. Przepis ten uprawnia do odpowiedniego stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisów ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej. Otóż stosowanie norm kompetencyjnych na zasadzie odesłania sformułowanego w art. 31 u.k.s. nasuwa liczne wątpliwości. Wątpliwości te sprowadzają się do potrzeby ustalenia, czy uprawnienie wynikające z przepisów ordynacji podatkowej możemy zakwalifikować jako element postępowania kontrolnego.<sup>5</sup> Chodzi oczywiście o te uprawnienia organów podatkowych, które zostały zamieszczone w innych działach ordynacji podatkowej niż w dziale zatytułowanym „Postępowanie podatkowe”.

To szersze podejście do stosowania pozostałych przepisów ordynacji podatkowej w postępowaniu kontrolnym polega na uznaniu, iż jeżeli w przepisie ordynacji podatkowej, zamieszczonym poza działem „Postępowanie podatkowe”, wskazuje się na jego stosowanie w okolicznościach, w których prowadzone jest postępowanie podatkowe, to także należy dopuścić stosowanie tego przepisu przez organy kontroli skarbowej. W ten sposób odrzuca się argumenty z wykładni *a contrario* art. 31 ust. 2 pkt 3 ustawy o kontroli skarbowej, opowiadając się na rzecz wyniku wykładni funkcjonalnej. W przepisie tym wskazano, iż użyte w ordynacji podatkowej pojęcie „postępowanie podatkowe” oznacza „postępowanie kontrolne” jedynie w zakresie, o jakim mowa w dziale IV o.p. Przykładem tego rodzaju wątpliwości będzie omówiona w dalszej części publikacji kwestia uprawnienia organów kontroli skarbowej do wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego.

Na marginesie niniejszych rozważań należy także odnotować związek normy kompetencyjnej z przepisami określającymi właści-

---

5 Por. A. Melezini, D. Zalewski, Kontrowersje związane z procedurą zabezpieczenia zobowiązań podatkowych przez organy kontroli skarbowej, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 5.

wość terytorialną organu. W tej mierze warto zauważyć, iż rozwiązania zawarte w ustawie o kontroli skarbowej w sposób elastyczny pozwalają kształtować kwestię właściwości, a w rezultacie pozwalają na odpowiednią i adekwatną reakcję na indywidualne okoliczności danej sprawy. W efekcie w przypadku funkcjonowania kilkunastu organów kontroli skarbowej w zasadzie nie wystąpi sytuacja, iż brak będzie organu właściwego dla załatwienia określonej sprawy. Do nielicznych przypadków należały sytuacje, gdy w toku rozpoznawania sprawy okazało się, że właściwy w danej sprawie jest wyłącznie Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Organ ten na mocy art. 9a ustawy o kontroli skarbowej obejmuje swoją właściwością całe terytorium kraju, niezależnie od tego, gdzie znajduje się siedziba jednostki, miejsce zamieszkania, miejsce pobytu, a także miejsce wykonywania działalności albo miejsce, gdzie znajduje się źródło dochodu (przychodu), pod warunkiem, że są to miejsca położone na terytorium kraju. Dzięki temu rozwiązaniu organy kontroli skarbowej, działając na podstawie wyznaczenia wydanego przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej na podstawie art. 10 ust. 2 pkt 11 u.k.s., stają się uprawnione do rozstrzygnięcia spraw podmiotów, dla których nie znajduje zastosowania kryterium miejsca zamieszkania albo adresu siedziby jednostki.

### **3. Stosowanie przez organy kontroli skarbowej przepisów o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego**

Zabezpieczenie wykonania decyzji wymiarowej stanowi ważny i często stosowany<sup>6</sup> środek ochrony interesu państwa.<sup>7</sup> Jego celem jest ograniczenie ryzyka związanego z niewykonaniem zobowiązania. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego następuje na podstawie art. 33 o.p. W przepisie tym stwierdzono, iż zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie

---

6 W 2012 r. organy kontroli skarbowej skierowały do naczelników urzędów skarbowych ok. 700 wniosków o zabezpieczenie zobowiązań podatkowych na łączną kwotę miliarda zł.

7 A. Makowiec, Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 5.

ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Jednocześnie w § 2 tego artykułu stwierdza się, iż zabezpieczenia można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji wymiarowej.

W komentarzach do art. 33 o.p. wskazuje się, iż organy właściwe do wydania decyzji o zabezpieczeniu ustala się na podstawie zasad ogólnych ordynacji podatkowej. Nie ulega więc wątpliwości, iż organem właściwym będzie naczelnik urzędu skarbowego. Ponadto w komentarzach do tego artykułu prezentowane jest stanowisko, iż organy kontroli skarbowej są właściwe do wydania decyzji o zabezpieczeniu.<sup>8</sup> Odmiennego zdania jest D. Zalewski, który wskazuje na brak w ustawie o kontroli skarbowej odpowiednich kompetencji.<sup>9</sup> Pogląd ten wyraża przekonanie, iż kwestia uregulowania właściwości organów kontroli skarbowej wymaga odpowiedniej regulacji w ustawie o kontroli skarbowej. Natomiast ordynacja podatkowa, ze względów systemowych, nie jest odpowiednim aktem normatywnym dla tego rodzaju postanowień.

Teza ta wyrażona została także w piśmie Departamentu Systemu Podatkowego z dnia 14 kwietnia 2003 r.,<sup>10</sup> w treści którego stwierdzono, iż z art. 25 u.k.s. wynika, iż wierzycielem obowiązków określonych w decyzjach wydawanych przez organy kontroli skarbowej na podstawie art. 24 pkt 1 tej ustawy jest właściwy urząd skarbowy. Odwołano się także do art. 155a § 2 u.p.e.a., który stanowi, że organ kontroli skarbowej może wystąpić do organu egzekucyjnego z wnioskiem o dokonanie zabezpieczenia.

Poglądu tego nie podzielił WSA w Warszawie. W wyroku z dnia 11 czerwca 2013 r.<sup>11</sup> sąd stwierdził, iż w toku postępowania kontrolnego organem właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, w myśl art.

---

8 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013, s. 251; także C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2002, s. 167.

9 D. Zalewski, Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w toku postępowania kontrolnego, [w:] M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, Białystok 2011, s. 211.

10 SP1/8012–184/KS–440/03/ES, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów” 2003, nr 3.

11 VIII SA/Wa 187/13, CBOSA.

33 § 2 i 4 o.p., jest dyrektorem urzędu kontroli skarbowej, a nie właściwym dla podatnika naczelnikiem urzędu skarbowego.

Zdaniem Sądu niniejsza teza opiera się na następującej argumentacji. Po pierwsze, na właściwość dyrektora urzędu kontroli skarbowej do wydania decyzji o zabezpieczeniu wskazuje literalna wykładnia art. 33 § 2 i 4 o.p. Następnie, w opinii sądu, decyzja o zabezpieczeniu nie jest częścią postępowania zabezpieczającego, regulowanego przepisami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Po trzecie decyzja ta jest częścią postępowania kontrolnego, o czym świadczy wykładnia art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. Po czwarte, sąd odwołał się do wykładni funkcjonalnej, uzasadniając, że ocena zasadności przesłanki przedmiotowej podjęcia decyzji o zabezpieczeniu wymaga wszechstronnej analizy dowodów, którą może przeprowadzić wyłącznie organ prowadzący postępowanie kontrolne.

Przywołanych argumentów nie można uznać w pełni za trafne. Przede wszystkim sąd błędnie przyjął, iż literalna wykładnia art. 33 § 2 i 4 o.p. wskazuje na właściwość organów kontroli skarbowej do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Należy odnotować, iż zgodnie z art. 33 § 2 i 4 o.p. zabezpieczenia może dokonać organ podatkowy również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Treść tego przepisu wymaga więc modyfikacji, gdyż zgodnie z art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s. w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej.

Modyfikacja przepisów ustawy nie polega tylko na prostym zastąpieniu użytych w treści art. 33 ordynacji podatkowej pojęć „organ podatkowy” i „postępowanie podatkowe”, lecz wymaga dodatkowo uwzględnienia systematyki ordynacji podatkowej. Otóż użyte w ordynacji podatkowej pojęcie „postępowanie podatkowe” oznacza „postępowanie kontrolne” jedynie w zakresie, o jakim mowa w dziale IV o.p., o czym wprost stanowi treść art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. W istocie więc wykładnia literalna przemawia na rzecz poglądu przeciwnego od przyjętego w uzasadnieniu wyroku. A zatem z treści art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. *a contrario* wynika, że w pozostałym zakresie (poza działem IV o.p.) nie należy automatycznie zastępować zwrotu „postępowanie podatkowe” zwrotem „postępowanie kontrolne”.

Prawidłowości zastosowania wnioskovania *a contrario* nie zmienia poczynione przez sąd spostrzeżenie, iż takie wnioskovanie byłoby nielogiczne, gdyż oznaczałoby, że pojęcie „postępowanie podatkowe” używane jest w innym znaczeniu w przepisach działu III niż w pozostałych działach ordynacji podatkowej. Innymi słowy, zdaniem sądu, wynik wykładni *a contrario* nie jest prawidłowy, gdyż prowadzi do nielogicznych skutków w postaci nadania temu samemu pojęciu, w tym samym akcie normatywnym, różnych znaczeń.

Twierdzenie to jest z dwóch powodów obarczone błędem. Po pierwsze, pojęcie „postępowanie podatkowe” nie będzie różnie rozumiane w ordynacji podatkowej, w zależności od tego, w jakim dziale tej ustawy zostało użyte. Przecież istotą przepisów odsyłających, do których zaliczamy interpretowany przepis ustawy o kontroli skarbowej, jest określenie zakresu odesłania przez wskazanie katalogu przepisów, które znajdą zastosowanie oraz tych przepisów, których nie należy stosować. Zatem skutkiem zastosowania reguły *a contrario* w interpretacji art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. nie jest doprowadzenie do nadania temu samemu pojęciu, w tej samej ustawie, różnych znaczeń, lecz odmowa zastosowania niektórych przepisów ordynacji podatkowej. Po drugie, błędne jest uznanie, iż ograniczenie zastosowania przepisów ordynacji podatkowej, w treści których występuje zwrot „postępowanie podatkowe”, prowadzi do naruszenia zasad logiki. Otóż użyty w treści art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. zwrot „postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV ordynacji podatkowej”, prowadzi do racjonalnych wniosków polegających na przyznaniu organom kontroli skarbowej wyłącznie tych kompetencji, które są niezbędne dla realizacji celu postępowania kontrolnego, tj. wydania decyzji wymiarowej. Kompetencje uregulowane w dziale III o.p., w tym uprawnienie do wydania decyzji o zabezpieczeniu, jakkolwiek istotne, nie są przyczynowo konieczne dla zrealizowania celu, np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Uprawnienia do wydania decyzji o zabezpieczeniu nie można także pogodzić z zakresem przedmiotowym postępowania kontrolnego, uregulowanym w art. 2 uk.s.

Natomiast należy zgodzić się ze stanowiskiem sądu w zakresie, w jakim uznaje się, iż decyzja o zabezpieczeniu nie jest częścią postępowania zabezpieczającego, regulowanego przepisami ustawy o postę-

powaniu egzekucyjnym w administracji. Stwierdzenie to oznacza, że wyłączną podstawę prawną decyzji o zabezpieczeniu stanowią przepisy ordynacji podatkowej. Dalej, że przepisy ordynacji podatkowej są przepisami szczególnymi w stosunku do przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast nie sposób uznać za trafne wniosków, jakie sąd na tej podstawie wyprowadza w przedmiotowej sprawie. Przedmiotu sporu nie stanowią wątpliwości co do wyboru przepisów, które mogą stanowić podstawę prawną decyzji o zabezpieczeniu. Przede wszystkim istota sprawy nie dotyczy relacji art. 33 o.p. z art. 155 i art. 155a § 1 u.p.e.a. Sąd pominął jednak w swoich rozważaniach znaczenie art. 155 a § 2 i 3 u.p.e.a. Z treści tych przepisów wynika, że wniosek o zabezpieczenie może zgłosić również organ kontroli skarbowej. Ponadto, jeżeli wniosek o zabezpieczenie jest zgłaszany po wszczęciu albo zakończeniu postępowania podatkowego lub kontrolnego, we wniosku tym wyszczególnia się składniki majątkowe zobowiązanego, które mogą być przedmiotem zabezpieczenia. W przepisie tym ustawodawca wyraźnie wskazuje, że wniosek ten składany jest także „po wszczęciu” postępowania kontrolnego. W tym przypadku rzeczywiście dochodzimy do wniosku, że nielogiczne byłoby przyznawanie organom kontroli skarbowej uprawnienia do występowania, w trakcie postępowania kontrolnego, z wnioskiem o zabezpieczenie, skoro organ ten jest wyłącznie właściwy do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Należy więc opowiedzieć się na rzecz tezy, iż w toku postępowania kontrolnego stosuje się art. 155a § 2 i 3 u.p.e.a. Przepis ten nie pozostaje w kolizji z przepisami ordynacji podatkowej, które nie regulują kwestii inicjowania procedury zmierzającej do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Dlatego też przywołana przez sąd teza dotycząca relacji przepisów ordynacji podatkowej i ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jako relacji przepis ogólny – przepis szczegółowy, nie znajduje zastosowania. Art. 155a § 2 i 3 u.p.e.a. i art. 33 o.p. nie kolidują ze sobą. Należy więc w tym miejscu uznać, iż zastosowanie znajdują przepisy obu ustaw.

Przywołane dotychczas argumenty wskazują, iż organ kontroli skarbowej nie posiada kompetencji do wydania decyzji o zabezpieczeniu. Świadczy o tym właśnie wynik wykładni językowej i systemowej art. 33 o.p., art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. oraz art. 155a a § 2 i 3 u.p.e.a. Przy-



wołane przepisy są spójne, gdyż nie ujawniają wątpliwości, które należałoby rozstrzygnąć, stosując inne reguły wykładni.

W tym miejscu należy uznać, iż nietrafna jest także dokonana przez sąd wykładnia funkcjonalna. W opinii sądu ocena zasadności przesłanki przedmiotowej podjęcia decyzji o zabezpieczeniu wymaga wszechstronnej analizy dowodów, którą może przeprowadzić wyłącznie organ prowadzący postępowanie kontrolne. Wydaje się jednak, iż naczelnik urzędu skarbowego posiada co najmniej tak samo głęboką wiedzę o sytuacji podatnika. Po pierwsze, organ kontroli skarbowej udostępnia organowi podatkowemu wszelkie niezbędne informacje. Po drugie, z uwagi na fakt, iż organ kontroli skarbowej sprawuje kontrolę zamkniętego okresu rozliczeniowego, gromadząc dowody dotyczące np. poprzedniego roku podatkowego, niejako przy okazji kontroli może uzyskać materiały świadczące o potrzebie zabezpieczenia majątku kontrolowanego. Natomiast z racji bieżącej obsługi podatników to naczelnik urzędu skarbowego posiada aktualne dane dotyczące sytuacji finansowej kontrolowanego. Zatem wnioski z zastosowania wykładni funkcjonalnej nie są tak oczywiste, jak zdaje się to przyjmować Sąd.

Art. 33 o.p. wskazuje na dwa podstawowe rodzaje okoliczności, których wystąpienie uprawnia do zastosowania przepisów o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, tj. gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Pierwsza sytuacja, polegająca na trwałym nieuiszczeniu wymagalnych zobowiązań podatkowych, w zasadzie nie wymaga przeprowadzania dodatkowego postępowania dowodowego. Jej zastosowanie wymaga, co do zasady, analizy danych, które urząd gromadzi w odpowiednich rejestrach. Wydaje się też, iż nie jest to okoliczność, która samodzielnie byłaby podnoszona we wniosku organu kontroli skarbowej o wydanie decyzji o zabezpieczeniu. W kontekście prowadzonego przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej postępowania kontrolnego pierwszoplanowe znaczenie wiążemy z ujawnieniem się okoliczności polegających na dokonywaniu czynności polegających na zbywaniu majątku. Tego rodzaju informacje będą dostępne przede wszystkim naczelnikom urzędów skarbowych. Jednakże dysponowanie przez naczelnika urzędu skarbowego tymi informacjami nie przeło-

ży się automatycznie na podjęcie czynności analitycznych w kierunku oceny aktualnej sytuacji finansowej podmiotu, gdyż naczelnik urzędu skarbowego nie dysponuje istotną z punktu widzenia zainicjowania czynności analitycznych informacją dotyczącą prawdopodobieństwa ujawnienia u podatnika zaległości podatkowych. Jeżeli więc kontrolowany, w obliczu przewidywanego skutku finansowego prowadzonego postępowania kontrolnego, podejmuje działania opisane w treści art. 33 ordynacji podatkowej, organ kontroli skarbowej powinien na to zareagować stosowanym wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego. Należy więc oczekiwać, iż problem ten stanie się ponownie przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Reasumując, należy uznać, iż przedstawiona przez sąd argumentacja nie zasługuje na uwzględnienie. Natomiast za trafną należy uznać wykładnię przedmiotowego zagadnienia przyjętą przez Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 maja 2011 r.<sup>12</sup> Jednakże, jak słusznie zauważył WSA w Warszawie w wyroku z dnia 11 czerwca 2013 r., pogląd ten został wypowiedziany niejako przy okazji rozpoznawania indywidualnej sprawy.

#### **4. Kompetencja organów kontroli skarbowej do wydania decyzji w zakresie odpowiedzialności spadkobierców**

Podobne wątpliwości związane są z ustaleniem kompetencji organów kontroli skarbowej do wydania decyzji na podstawie art. 100 o.p. Niewątpliwie w świetle ustawowo określonego celu kontroli skarbowej, opisanego jako potrzeba zapewnienia skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych, tematyka odpowiedzialności następców prawnych oraz osób trzecich mieści się w jego zakresie. Jednocześnie w komentarzu do art. 100 o.p.<sup>13</sup> wskazuje się na kompetencję organów kontroli skarbowej do wydania tego rodzaju decyzji, uzasadniając to stanowisko treścią art. 31 u.k.s.

---

12 II FSK 158/10, CBOSA.

13 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja..., s. 322.

Wydaje się jednak, iż kompetencji organów kontroli skarbowej do prowadzenia postępowania kontrolnego nie należy ustalać na podstawie ustawy ordynacja podatkowa, której postanowienia stosujemy w postępowaniu kontrolnym jedynie w zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej, o czym mowa w art. 31 tej ustawy. W ustawie o kontroli skarbowej w sposób zupełny określono przesłanki wszczęcia postępowania kontrolnego oraz sposób i zakres zakończenia postępowania. I tak, określony w art. 2 u.k.s. zakres upoważnienia do wszczęcia postępowania obejmuje kontrolę rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków. Prawidłowość wykonania obowiązków wymienionych w tym przepisie spoczywa nie na spadkobiercy, lecz na podatniku lub płatniku. Skoro na spadkobiercy ciąży obowiązek wpłacenia podatku na podstawie wydanej decyzji, a nie jego obliczenia, to tego rodzaju okoliczność nie może stanowić samodzielnego zakresu kontroli skarbowej. Chyba że opowiemy się na rzecz innej funkcji spójnika „i” użytego w treści komentowanego przepisu, co przybliży nas do uzasadnienia tezy, iż „wpłacenie podatku” stanowi odrębny przedmiot postępowania kontrolnego. Kontynuując, decyzja, o której mowa w art. 100 o.p., do której wydawania uprawnione są organy podatkowe, ma na celu określenie jedynie zakresu odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców lub określenie wysokości zwrotu albo nadpłaty podatku. W związku z powyższym wypada stwierdzić, iż przedmiot decyzji wydawanych na podstawie art. 100 o.p. nie wpisuje się do zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej opisanego w art. 2 u.k.s.

W świetle przytoczonych argumentów należy uznać, iż organ kontroli skarbowej nie może wydać decyzji, której adresatem będzie spadkobierca. Potwierdza to także interpretacja art. 4 ust. 1 pkt 1 u.k.s.,<sup>14</sup> gdzie stwierdza się, iż kontroli skarbowej podlegają zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa. Jednakże wskazuje się, iż zobowiązanie spadkobiercy powstaje z dniem doręczenia decyzji o jego odpowiedzialności.<sup>15</sup> W doktrynie prawa wskazuje się także na

14 Por. P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa...*, s. 93.

15 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 525.

odmienną wykładnię art. 4 ustawy o kontroli skarbowej, jednakże bez przywołania argumentów uzasadniających takie stanowisko.<sup>16</sup>

Z zakresem art. 2 u.k.s. koresponduje treść art. 24 tej ustawy, w myśl którego organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne decyzją, gdy „ustalenia dotyczą podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwych naczelników urzędów skarbowych”. Kluczowe dla wykładni tego przepisu jest odczytanie treści tego fragmentu przepisu, w którym mowa o „ustaleniach dotyczących podatków”, gdyż dalszy fragment tego przepisu odwołuje się do właściwości rzeczowej naczelnika urzędu skarbowego i w istocie jego funkcja sprowadza się do wyjaśnienia, o jakie rodzaje podatków chodzi.<sup>17</sup> Zatem wspomniany już fragment, w którym mowa o „ustaleniach dotyczących podatków”, należy odnieść do zakresu kontroli skarbowej wymienionego w art. 2 u.k.s., tj. do zakresu przedmiotowego. Natomiast art. 24 ww. ustawy nie wskazuje na kryteria pozwalające bliżej określić krąg adresatów decyzji. W wyniku tego wykładnia art. 24 u.k.s. nie pozwala na odnalezienie argumentów świadczących za lub przeciw tezie o możliwości wydania decyzji wobec spadkobiercy.

## 5. Podsumowanie

Poczynione wyżej uwagi, dotyczące kompetencji organów kontroli skarbowej do wydawania decyzji o odpowiedzialności osób trzecich oraz decyzji o zabezpieczeniu zobowiązania podatkowego, nie powinny być odebrane jako krytyka przyznawania szerokich kompetencji tym podmiotom. Należy raczej dostrzec w tych uwagach kolejny przykład błędów natury legislacyjnej. Błędy te mogłyby zostać wyeliminowane, jak przedstawiono to powyżej, gdyby dopuszczalna była wykładnia celowościowa oraz przy zastosowaniu odpowiednich reguł wykładni systemowej. Jednakże przedmiotem wykładni są przepisy kompetencyjne, dlatego też to wynik wykładni językowej i wykładni *a contrario* zyskuje większą wagę.

---

16 J. Kulicki, Kontrola skarbowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 105.

17 Por. M. Ciecierski, A. Derkacz, K. Kandu, S. Marciniak, A. Mudrecki, G. Pelowicz, A. Sędkowska, P. Stanisławiszyn, I. Wołczak, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Warszawa 2011, s. 302.

Na zakończenie należy stwierdzić, iż słuszne wydaje się, by organy kontroli skarbowej legitymowały się ww. uprawnieniami. Wpłyynie to na ograniczenie biurokracji związanej z przekazywaniem rozpoznanych spraw do załatwienia naczelnikom urzędów skarbowych.