

Nowe obowiązki informacyjne – JPK i MDR a kontrola podatkowa (uwagi teoretycznoprawne)

New information obligations – JPK and MDR v tax audit (theoretical comments)

dr Krzysztof Radzikowski

Doradca podatkowy, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID 0000-0001-6246-8838

W dobrze urządzonym państwie całą strukturę ciała rządzącego przenikać powinna zasada nieufności, a na niej powinien być oparty szeroko rozgałęziony system urzędzeń kontrolnych¹.

Streszczenie

Tradycyjne rozumienie kontroli w doktrynie prawa administracyjnego i prawa finansowego jako działania niewładczego nie odzwierciedla istoty kontroli rozliczeń podatkowych jako trybu ściśle związanego z wymiarem zobowiązania podatkowego (nabiera cech działania władczego). Obowiązki informacyjne, takie jak jednolity plik kontrolny (dalej: JPK) i raportowanie schematów podatkowych (ang. *mandatory disclosure rules* – MDR) (od dnia 1 stycznia 2024 r. także Krajowy System e-Faktur [dalej: KSeF]), funkcjonalnie warunkują kontrolę rozliczeń podatkowych i w ten sposób wiążą się z wymiarem zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej). Łączą one cechy działań operacyjnych administracji skarbowej i kontroli (jako pojęcia teoretycznoprawnego), lecz *de lege lata* nie są realizowane w trybie kontroli podatkowej (podobnie – czynności sprawdzających, kontroli celno-skarbowej). *De lege ferenda* powinny zostać uregulowane w odrębnym trybie proceduralnym o mniejszym sformalizowaniu i ingerencji w bieżące funkcjonowanie podatnika niż kontrola podatkowa.

Słowa kluczowe: kontrola, kontrola podatkowa, JPK, MDR.

Abstract

The traditional meaning of control in the doctrine of administrative law and financial law as a non-authoritative action does not reflect the essence of tax settlement control as a mode closely related to the dimension of tax liability (it acquires the characteristics of an authoritative action). The information obligations of JPK and MDR (from January 1, 2024 also KSeF) functionally determine the control of tax settlements and are thus related to the amount of tax liability (tax arrears). They combine the features of operational activities of the tax administration and control (as a theoretical and legal concept), but currently they are not implemented in the mode of tax control (similarly: verification activities, customs and fiscal control). For the future they should be regulated in a separate procedural mode with less formalization and less interference in the taxpayer's current functioning than tax audit.

Keywords: control, tax audit, JPK, MDR.

1. WPROWADZENIE

Cyfryzacja i postęp technologiczny umożliwiły zautomatyzowane gromadzenie i przetwarzanie informacji na masową skalę. Proces ten jest nieuchronny i dotyczy szerokiego zakresu życia społecznego, w tym także rozliczeń podatkowych. Na tej zasadzie od dnia 1 lipca 2016 r. funkcjonuje JPK (pierwotny art. 82 § 1a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²), który od dnia 1 października 2020 r. objął też obowiązki deklaracyjne (art. 109 ust. 3b-3l w związku z art. 99 ust. 11c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³). Od dnia 1 stycznia 2019 r. istnieje obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR), a

od dnia 1 stycznia 2024 r. zacznie funkcjonować obligatoryjnie KSeF (art. 106na-106ne ustawy z dnia 11 marca 2004 r.). Wraz ze wzrostem znaczenia wskazanych instrumentów, co do zasady, choć nierównomiernie i z okresowymi tendencjami przeciwnymi, maleje liczba tradycyjnych kontroli podatkowych. Nie powinno to dziwić, gdyż w dużej mierze celem kontroli podatkowej było zebranie informacji gromadzonych obecnie drogą elektroniczną (kontrola celno-skarbowa pełni inne funkcje i umyka powyższej prawidłowości).

Omawiane obowiązki informacyjne w dużej mierze zastępują tradycyjną kontrolę podatkową. Należy więc zadać pytanie, czy one same stanowią odmianę kontroli podatkowej.

W sensie normatywnym odpowiedź jest oczywista: kontrolą podatkową jest jedynie tryb uregulowany w dziale VI „Kontrola podatkowa” o.p., a omawiane obowiązki informacyjne nie są wykonywane w żadnym ze znanych przepisom trybów kontrolnych⁴.

Celem analizy jest weryfikacja, czy wymienione obowiązki informacyjne stanowią kontrolę (kontrolę podatkową) w sensie pojęciowym (funkcjonalnym), a jeżeli tak, to czy powinna ona zostać uregulowana normatywnie w sensie procesowym jako odrębny tryb działania organów podatkowych (*de lege lata* regulacje proceduralne są w omawianym zakresie szcążkowe i nie stosuje się przepisów dotyczących żadnego trybu kontrolnego).

2. OGÓLNE POJĘCIE KONTROLI

Znaczenie słowa *kontrola* w języku polskim wywodzi się z dwóch źródeł – francuskiego i angielskiego⁵. W języku francuskim *contre-rôle* (tłum. przeciw-zwój) oznaczało przedzielony na dwie jednobrzmiące kolumny (części) dokument potwierdzający zapłatę podatku. Jedną urzędnik wydawał podatnikowi (była ona zwijana, stąd *le rôle*), drugą zaś zatrzymywał sobie i archiwizował dla celów ewidencyjnych i weryfikacji autentyczności dokumentu w posiadaniu podatnika (ta część była nazywana *contre-rôle*). W języku angielskim *control* oznacza sprawowanie władzy publicznej (zwierzchność).

W największym skrócie na pojęcie kontroli składają się następujące elementy:

- 1) ustalenie stanu oczekiwanego (wzorca prawidłowości),
- 2) ustalenie stanu rzeczywistego,
- 3) porównanie stanu rzeczywistego ze stanem oczekiwanym (wzorcem prawidłowości) oraz
- 4) wyjaśnienie przyczyn ewentualnych niezgodności (potencjalnie niezgodności mogą się okazać korzystne).

Niekiedy dodaje się pkt 5 – wnioski co do sposobu usunięcia tych niezgodności oraz celem ich uniknięcia na przyszłość⁶.

Istotą kontroli jest etap porównania, kontrola nie ma bowiem charakteru władczego rozstrzygnięcia (tak rozumianą kontrolą nie jest np. kontrola sądowa). Nie jest też kierowaniem czy zarządzaniem. W sensie funkcjonalnym chodzi o etapy:

- 1) przygotowawczy,
- 2) sprawdzający,
- 3) ocenny,
- 4) oddziaływanie pokontrolne (kontrola nie jest aktem jednostronnym, ale procesem)⁷.

W sensie prawnym mówi się niekiedy o stosunku kontrolno-prawnym⁸.

Przeprowadzenie kontroli wymaga procedury kontrolnej ze względu na ład i przejrzystość oraz dyscyplinę obu stron, ale przede wszystkim dlatego, że kontrolowany nie może być pozbawiony prawa do wyrażania swojego stanowiska i kwestionowania stanowiska kontrolującego⁹. Kiedy wyodrębnić się stosunek kontrolno-prawny, należy mówić o prawie procesowym kontroli, które składa się z dwóch zasadniczych grup regulacji:

- 1) dotyczących wzajemnych uprawnień i obowiązków stron procesu kontroli oraz

- 2) porządkowych (ich naruszenie nie podważa ustaleń kontroli)¹⁰.

3. POJĘCIE KONTROLI W PRAWIE ADMINISTRACYJNYM

Kontrola jest jednym z głównych pojęć administratywistyki i prawa administracyjnego; doczekała się licznych definicji i publikacji naukowych. Dominuje kontrola według kryterium legalności (zgodności z prawem), lecz stosuje się także kryteria celowości i gospodarności. Często kontrolę przeciwstawia się nadzorowi; nadzór jest szerszy, bardziej ścisły i bezpośredni, polega na ingerencji w działalność nadzorowanego, za którą jednak nadzorujący przejmuje odpowiedzialność. W takim ujęciu kontrola jest elementem składowym nadzoru, który jednak wykracza poza kontrolę, bo jest oddziaływaniem władczym i zmienia sposób działalności¹¹. „Czysta” kontrola jest jednak działaniem niewładczym (władztwo jedynie w zakresie obowiązku poddania się kontroli). Kontrola administracji oznacza kontrolę wewnątrz aparatu administracyjnego oraz kontrolę przez administrację podmiotów zewnętrznych. W drugim sensie kontrola jawi się jako swoista procedura, która nie podlega reżimowi postępowania jurysdykcyjnego, ale stanowi do niego przygotowanie.

Brakuje jednolitego trybu kontrolnego, a regulacja ta jest rozproszona i fragmentaryczna (często w ustawach ustrojowych lub materialnoprawnych) oraz uzależniona od uwarunkowań historycznych i merytorycznych poszczególnych działów administracji publicznej (gałęzi prawa administracyjnego). Przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹² stosuje się wybiórczo (częściowo) albo nie stosuje się ich wcale. Zbiorczo tryby kontrolne określa się mianem administracyjnych postępowań szczególnych albo niekiedy także postępowań hybrydowych (na styku różnych procedur), zwłaszcza gdy kontrola i postępowanie jurysdykcyjne się łączą (w wielu przypadkach bez kontroli nie sposób przeprowadzić późniejszego postępowania jurysdykcyjnego)¹³. Przykładem takiego typu hybrydowego postępowania wydaje się kontrola celno-skarbowa (dawniej – kontrola skarbową i postępowanie kontrolne)¹⁴.

4. POJĘCIE KONTROLI W PRAWIE FINANSOWYM

Opracowania teoretyczne dotyczą gospodarki socjalistycznej, stąd mowa o jednolitym prawie finansowym i o kontroli finansowej. Kryteria kontroli to nie tylko legalność, ale na równi z nią także rzetelność, celowość i gospodarność. Również tutaj kontrola jest działaniem niewładczym (z zastrzeżeniem obowiązku poddania się kontroli). Współcześnie takie rozumienie kontroli przejęła kontrola wewnętrzna w ramach sektora finansów publicznych, choć mamy także do czynienia z kontrolą podmiotów zewnętrznych spoza sektora finansów publicznych – w takim zakresie, w jakim dysponują środkami publicznymi; jej przedmiotem jest gospodarka finansowa (pobieranie dochodów i dokonywanie wydatków).

5. POJĘCIE KONTROLI W PRAWIE PODATKOWYM

Jak już wskazano, kontrolę w prawie podatkowym można rozumieć jako tryb uregulowany w dziale VI o.p. albo szerzej – jak wszystkie tryby kontrolne (także czynności sprawdzające i kontrolę celno-skarbową), albo najszerszej – jako każdą

formę działania organów podatkowych, która spełnia cechy kontroli w znaczeniu pojęciowym (doktrynalnym).

Kontrolę podatkową należy odróżnić od postępowania jurysdykcyjnego, które rozstrzyga sprawę podatkową w sposób władczy (dział IV „Postępowanie podatkowe” o.p.). W przeciwieństwie do typowego postępowania administracyjnego, które jest zwrócone na przyszłość (np. udzielenie pozwolenia na budowę), postępowanie podatkowe jest zwrócone ku przeszłości, tzn. podobnie jak postępowanie sądowe odzwierciedla stan przeszły¹⁵. W takim układzie odniesienia kontrola jest instrumentem służącym do zebrania materiału dowodowego na potrzeby postępowania jurysdykcyjnego; ma charakter pomocniczy i niewładczy. Niemniej z punktu widzenia zarówno kontrolowanego (podatnika), jak i organu podatkowego ciężar przesuwa się na kontrolę; postępowanie jurysdykcyjne – w przeciwieństwie do kontroli – toczy się zaś w tzw. trybie gabinetowym, w siedzibie organu podatkowego, w sposób właściwie niewidoczny i nieabsorbujący podatnika (dlatego też przepisy rozdziału 5 „Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej” ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹⁶ regulują maksymalny czas trwania wszystkich kontroli oraz zakaz jednoczesnego prowadzenia więcej niż jednej kontroli u przedsiębiorcy)¹⁷.

Z jednej strony, mimo że procedura jurysdykcyjna przewidyuje sformalizowane i rozbudowane postępowanie dowodowe, przeważnie nowych dowodów już się nie zbiera, chyba że na wyraźne żądanie strony postępowania (materiał dowodowy został zebrany w toku wcześniejszej kontroli podatkowej). Z drugiej strony, protokół kontroli musi zawierać ocenę prawną zebranego materiału dowodowego (art. 290 § 2 pkt 6a o.p.), w istocie więc kontrolowany zna przyszłe rozstrzygnięcie sprawy, a inne przepisy dają mu prawo do korekty deklaracji, czyli dobrowolnego przyjęcia stanowiska organu podatkowego co do prawnej oceny faktów, co pozwala na uniknięcie konsekwencji, jakie niesie za sobą istnienie zaległości podatkowej (obniżona stawka odsetek za zwłokę, niższe sankcje finansowe/kary administracyjne albo ich brak, niekarnalność w rozumieniu prawa karnego skarbowego)¹⁸. Jeżeli natomiast kontrolowany nie dokona korekty deklaracji podatkowej zgodnej z ustaleniami protokołu kontroli, organ podatkowy ma obowiązek przeprowadzić postępowanie jurysdykcyjne w celu określenia zaległości podatkowej (art. 165a § 1 o.p.).

Warto przypomnieć, że w okresie od dnia 14 stycznia 2005 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. ustawodawca przyjął inny model kontroli podatkowej i jej związku z postępowaniem jurysdykcyjnym. Art. 293 § 3 o.p. *expressis verbis* stanowił, że protokół nie może zawierać oceny prawnej faktów. Brakowało także wyraźnej regulacji możliwości korekty deklaracji podatkowej w okresie między zakończeniem kontroli podatkowej a wszczęciem postępowania jurysdykcyjnego. Do dnia 31 sierpnia 2005 r. art. 81b § 1 pkt 1 *in fine* o.p. *expressis verbis* stanowił o zawieszeniu prawa do korekty deklaracji w tym okresie (pierwotny art. 293 o.p. milczał o ocenie prawnej w treści protokołu kontroli), podatnik był więc pozbawiony prawa do dobrowolnej akceptacji stanowiska organu podatkowego, lecz był zdany na określenie zaległości podatkowej ze wszystkimi tego konsekwencjami (w tym rosnące w toku postępowania jurysdykcyjnego odsetki za zwłokę). Z dniem

1 września 2005 r. przepis ten nabrał w omawianym zakresie treści obowiązującej *de lege lata* – zawieszenie prawa do korekty deklaracji na czas trwania kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego z wyraźnym wskazaniem przysługiwania tego prawa po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego (w zakresie nieobjętym decyzją podatkową) (art. 81b § 1 pkt 2 o.p.), lecz – jak pamiętamy – do końca 2006 r. protokół nie zawierał oceny prawnej zebranego materiału dowodowego, kontrolowany więc nie miał wiedzy o przewidywanej treści rozstrzygnięcia sprawy w toku późniejszego postępowania jurysdykcyjnego (od dnia 1 stycznia 2007 r. protokół kontroli musi zawierać zarówno ocenę prawną, jak i pouczenie o prawie do korekty deklaracji).

Model zachęty do dobrowolnej korekty deklaracji przy wiedzy co do przyszłego rozstrzygnięcia sprawy okazał się lepszy i skuteczniejszy w ściąganiu zaległości podatkowych, gdyż przy braku woli podatnika do odprowadzenia podatku egzekucja administracyjna okazuje się przeważnie bezskuteczna (współcześnie dochody budżetowe zależą od rzetelności i dobrej woli podatników, nie zaś od przymusu).

Z powyższego wynika, że trudno traktować kontrolę podatkową jak „czystą” kontrolę w rozumieniu prawa administracyjnego czy prawa finansowego o niewładczym charakterze, lecz w istocie jest ona działaniem władczym, ściśle zespolonym z postępowaniem jurysdykcyjnym – nie tylko w sensie dowodowym, ale również rozstrzygnięcia sprawy i wymiaru zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej), zarówno w drodze decyzji organu podatkowego, jak i w drodze deklaracji podatkowej. Nie są mi znane statystyki przedstawiające liczbę postępowań jurysdykcyjnych i decyzji podatkowych, których nie poprzedziła kontrola podatkowa i protokół kontroli, lecz można założyć, że jest to niewielki odsetek. Prawidłowości te są jeszcze silniejsze w przypadku kontroli celno-skarbowej. W razie stwierdzenia nieprawidłowości na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przekształca się ona w postępowanie podatkowe, z zastrzeżeniem prawa kontrolowanego do korekty deklaracji podatkowej. Co więcej, do dnia 30 czerwca 2023 r. naczelnik urzędu celno-skarbowego nie tylko prowadził kontrolę celno-skarbową i pierwszoinstancyjne postępowanie jurysdykcyjne, ale również odgrywał rolę organu odwoławczego (niedewolutywność odwołania).

6. POJĘCIE KONTROLI A OBOWIĄZKI EWIDENCYJNE JPK I MDR

Istotą tradycyjnego pojmowania kontroli jest porównanie stanu rzeczywistego z wzorcem prawidłowości i sformułowanie oceny według określonych kryteriów (w zakresie rozliczeń podatkowych – wyłącznie kryterium legalności). Tak rozumiana kontrola ma charakter następczy (bada stany faktyczne przeszłe), lecz współczesna technologia pozwala jednak na zautomatyzowaną kontrolę prowadzoną niemalże równocześnie z zachodzeniem zjawisk kontrolowanych. Rozważane obowiązki informacyjne są realizowane drogą elektroniczną i mają charakter zautomatyzowany, zarówno po stronie podatnika, jak i po stronie organu podatkowego – przynajmniej na wstępnym etapie są weryfikowane bez udziału czynnika ludzkiego (dotyczy to w większym stopniu JPK). Zadajmy pytanie: czy stanowią one kontrolę podatkową (w sensie

pojęciowym), czy też działania operacyjne administracji skarbowej?

Kontrola w rozumieniu prawnym nie może być anonimowa w takim sensie, że kontrolowany nie wie, że jest kontrolowany; czynności operacyjne na odwrót – w ujęciu modelowym powinny być prowadzone w sposób niejawnny. W omawianych przypadkach podatnik ma obowiązek przekazać określone informacje (samo zebranie informacji i przekazanie ich organowi podatkowemu pełni funkcję kontroli wewnętrznej podatnika) i wie, że są one analizowane przez organ podatkowy. Co więcej, organ podatkowy może wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień oraz do uzupełnienia lub korekty danych, a niespełnienie albo nieprawidłowe spełnienie obowiązku informacyjnego jest obwarowane sankcjami, takimi jak kara administracyjna i/lub kara kryminalna w rozumieniu prawa karnego skarbowego (absurdem byłoby mówić o wezwaniu do wyjaśnień i uzupełnienia danych w toku czynności operacyjnych, tym bardziej o karaniu za niespełnienie takich żądań). Z powyższego wynika, że omawianym obowiązkom informacyjnym bliżej do kontroli niż do czynności operacyjnych, mimo że prawo nie uważa ich za kontrolę (nie stanowią żadnego z trybów kontrolnych), nie przewiduje sformalizowanego trybu kontaktu między podatnikiem a organem podatkowym ani zwrotnego przekazania informacji o wynikach analizy (z zastrzeżeniem wezwania do uzupełnienia i/lub korekty danych), choć zdarza się, że takie informacje są przekazywane w sposób niesformalizowany. Tymczasem w świetle poważnych sankcji administracyjnych i/lub karnych za naruszenie omawianych obowiązków informacyjnych zwrotna ze strony organu podatkowego ma niebagatelne znaczenie; powinna być przekazywana i udokumentowana w sposób niebudzący wątpliwości co do daty i treści.

Jeżeli uznać, że kontrola podatkowa (w sensie normatywnym) jest przygotowaniem do postępowania jurysdykcyjnego, ale jest z nim ściśle związana i przez to wchodzi w zakres władztwa administracyjnego (nawet gdyby doszło do alternatywnego wymiaru podatku drogą korekty deklaracji, ale dokonywanego pod groźbą określenia zaległości podatkowej w kwocie co do zasady wynikającej z protokołu kontroli podatkowej), to omawiane obowiązki informacyjne stanowią przygotowanie do takiej kontroli podatkowej i w ten sposób wiążą się z wymiarem zobowiązania podatkowego. Układa się więc wyraźny ciąg funkcjonalny:

- 1) omawiane obowiązki informacyjne,
 - 2) kontrola podatkowa,
 - 3) postępowanie jurysdykcyjne albo korekta deklaracji (podobnie odnośnie do kontroli celno-skarbowej)
- który powinien znaleźć odzwierciedlenie normatywne.

Zarysowane powyżej okoliczności prowadzą do wniosku *de lege ferenda* o potrzebie systemowej regulacji o charakterze proceduralnym zautomatyzowanego gromadzenia i przetwarzania danych drogą elektroniczną. Potrzeba ta wydaje się oczywista w obliczu nieuchronnej oraz coraz szerszej i intensywniejszej automatyzacji i cyfryzacji rozliczeń podatkowych. W sensie sformalizowania i udziału podatnika regulacja ta powinna się lokować między trybem czynności sprawdzających a trybem kontroli podatkowej.

Jak do tej pory regulacje proceduralne są fragmentaryczne, by nie powiedzieć – szcątkowe. W zakresie JPK pier-

wotny art. 82 § 1b o.p. w zasadzie milczał o kwestiach proceduralnych (regulacja materialnoprawna bez odpowiednika procesowego). W wyniku połączenia JPK z obowiązkiem deklaracyjnym w VAT art. 109 ust. 3b-3g w związku z art. 99 ust. 11c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. przewidują obowiązek korekty złożonych danych (w razie stwierdzenia przez podatnika pomyłki lub zmiany danych) i wezwanie organu podatkowego do takiej korekty (w razie stwierdzenia błędów przez organ podatkowy), pod rygorem nałożenia kary administracyjnej w drodze decyzji (art. 109 ust. 3h ww. ustawy). Zgodnie z art. 109 ust. 3l do takiej kary stosuje się przepisy działu IV o.p. (tryb postępowania jurysdykcyjnego). W zakresie MDR dziwi wybiórcze określenie przepisów działu IV o.p. (art. 86o o.p.); co więcej, kary administracyjne są wymierzone w trybie działu IVa „Administracyjne kary pieniężne” k.p.a. (art. 86m § 3 o.p.).

Wprowadzone z dniem 1 czerwca 2017 r. regulacje działu IVa k.p.a. starają się realizować doktrynalne i orzecznicze postulaty dotyczące subiektywizacji kar administracyjnych i wymiaru na zasadzie należytej staranności (nie można nałożyć kary, jeżeli nawet przy dochowaniu należytej staranności nie można było uniknąć naruszenia prawa). Rysuje się bowiem silna tendencja do poszerzania zakresu i wzmacniania dolegliwości sankcji administracyjnych o charakterze finansowym (kar pieniężnych), które pozwalają pociągnąć do odpowiedzialności inne podmioty niż osoby fizyczne oraz uniknąć konieczności dowodzenia winy i innych czynników subiektywnych niezbędnych w procesie karnym (z względu na łatwiejszy sposób wymiaru i egzekucji kary administracyjnej wypierają często tradycyjną sankcję karną). Potrzeba więc oprzeć kary administracyjne na filarach prawa karnego (ustawowa określoność, subiektywizacja, kontratyty, miarkowanie kary, gwarancje procesowe itd.) i traktować je jako odpowiedzialność karną *sensu largissimo* (odpowiedzialność represyjna).

Orzecznictwo konstytucyjne zbudowało – pod dużym wpływem orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – szerokie rozumienie prawa represyjnego na podstawie quasi-karnej funkcji sankcji administracyjnych i stara się wyznaczyć minimalny standard regulacji, który powinien dawać możliwość uwolnienia się od odpowiedzialności, w przypadku gdy sprawca nie mógł się zachować w sposób zgodny z prawem ze względu na siłę wyższą, stan wyższej konieczności, działanie osób trzecich itd., oraz miarkować wymiar kary w zależności od szkodliwości społecznej¹⁹. W konsekwencji wymiar kary administracyjnej na zasadzie w pełni zobiektywizowanej budzi wątpliwości konstytucyjne, mimo że orzecznictwo pozostaje niespójne, gdyż wielokrotnie odmawia rozpatrywanych sankcjom funkcji represyjnej i nie wymaga standardu właściwego dla ustawodawstwa karnego²⁰.

7. PODSUMOWANIE

Zjawisko kontroli było, jest i będzie zawsze występować, w każdym ustroju społeczno-gospodarczym i politycznym, a jego podstawą jest zasada nieufności, stojąca w sprzeczności z deklarowanymi przez prawodawcę zasadami wszystkich procedur przed organami władzy publicznej (przynajmniej w państwach demokratycznych). W zależności od uwarunkowań ustrojowych, społecznych i gospodarczych zmienia się jednak

zakres i charakter kontroli. W państwie demokratycznym potrzebna jest procedura kontrolna, przewidująca sformalizowany sposób komunikacji kontrolowanego z kontrolującym, dla którego ta komunikacja wywołuje określone skutki prawne, organy władzy publicznej nie mogą zaś działać inaczej niż na podstawie i w granicach prawa.

Tradycyjne rozumienie kontroli w doktrynie prawa administracyjnego i prawa finansowego jako działania niewładczego nie odzwierciedla istoty kontroli rozliczeń podatkowych (kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa) jako trybu ściśle związanego z wymiarem zobowiązania podatkowego, czy to w drodze decyzji podatkowej (rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu jurysdykcyjnym), czy też w drodze samoobliczenia przez podatnika (korekta deklaracji podatkowej). Omawiane obowiązki informacyjne funkcjonalnie warunkują kontrolę rozliczeń podatkowych i w ten sposób wiążą się z wymiarem zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowej). W sensie pojęciowym JPK i MDR stanowią kontrolę podatkową; w sensie normatywnym *de lege lata* nie stanowią kontroli podatkowej, choć *de lege ferenda* powinny zostać uregulowane w odrębnym trybie proceduralnym (o mniejszym sformalizowaniu i ingerencji w bieżące funkcjonowanie podatnika niż kontrola podatkowa). Na pewno jednak stanowią formę kontroli podatnika.

Przypisy

- 1 C. Znamierowski, *Elita, ustrój, demokracja. Pisma wybrane*, Warszawa 2001, s. 138.
- 2 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: o.p.
- 3 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- 4 Także czynności sprawdzające w rozumieniu działu V „Czynności sprawdzające” o.p. i kontrola celno-skarbowa w rozumieniu rozdziału 1 „Kontrola celno-skarbowa” działu V „Kontrola celno-skarbowa, nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej” ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm., dalej: ustawa z dnia 16 listopada 2016 r.).
- 5 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, cz. 2, Kraków 2001, s. 215-216.
- 6 Zob. L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa. Organizacja i funkcjonowanie*, Warszawa 1990, s. 24 i nast.; W. Wępięć, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 388 i nast.; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018, s. 17 i nast.; W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 33-34; J. Służewski, *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1979, s. 126 i nast.; E. Iserzon, *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Warszawa 1968, s. 173-174; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022, s. 228; J. Boć, w: *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010, s. 378 i nast.; J. Łętowski, w: *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Ossolineum 1978, s. 351-352.
- 7 J. Jagielski, dz. cyt., s. 90 i nast.
- 8 J. Homplewicz, *Kontrola administracji (problematyka teoretyczna)*, Kraków 1974, s. 91 i nast.; I. Niżnik-Dobosz, *Stosunek kontroli w administracji publicznej demokratycznego państwa prawnego*, Warszawa 2015, s. 43 i nast.; L. Murat, *Stosunek kontrolnoprawny*, „Kontrola Państwowa” 2016, nr 3, s. 8 i nast.
- 9 J. Jagielski, dz. cyt., s. 93 i nast.
- 10 L. Murat, dz. cyt., s. 17-18; T. Owczarek, *Jedność formy i treści procesu kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1970, nr 5, s. 20 i nast.
- 11 J. Jagielski, dz. cyt., s. 40 i nast.; J. Boć, dz. cyt., s. 380-381; J. Łętowski, dz. cyt., s. 352 i n.; E. Iserzon, dz. cyt., s. 174; nieco inaczej: J. Zimmermann, dz. cyt., s. 227; W. Dawidowicz, dz. cyt., s. 35-36;
- J. Służewski, dz. cyt., s. 145 i nast. (istotą nadzoru jest wyciąganie konsekwencji z perspektywy określonego wzorca porównawczego, zapobieganie nieprawidłowościom oraz ich korygowanie); na temat obu znaczeń nadzoru por.: J. Filipek, dz. cyt., s. 216-218.
- 12 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm., dalej: k.p.a.
- 13 Na temat pojęcia postępowania hybrydowego w administracji publicznej (na przykładzie prawa telekomunikacyjnego): Z. Czarnik, *W sprawie charakteru prawnego tzw. postępowań hybrydowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 2, s. 22 i nast.
- 14 Por. M. Kowalczyk, *Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 2, s. 68-71.
- 15 R. Mastalski, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, cz. 2, red. M. Weralski, Ossolineum 1985, s. 227 i nast.
- 16 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm., dalej: p.p.
- 17 Zakazy te zawierają wiele wyjątków, m.in. dotyczących kontroli zwrotu VAT (ang. *value added tax* – podatek od wartości dodanej); przepisów tych w ogóle nie stosuje się do kontroli celno-skarbowej (art. 65 pkt 2 p.p. i art. 93 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r.).
- 18 Art. 290 § 2 pkt 7 *in fine* o.p. *expressis verbis* stanowi o pouczeniu kontrolowanego w protokole kontroli o prawie do złożenia korekty deklaracji podatkowej po zakończeniu kontroli podatkowej.
- 19 Przykładowo orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK):
 - 1) z dnia 1 marca 1994 r., U 7/93, OTK 1994, nr 1, poz. 5;
 - 2) z dnia 26 września 1995 r., U 4/95, OTK 1995, nr 1, poz. 4.
 - 3) z dnia 27 kwietnia 1999 r., P 7/98, OTK-A 1999, nr 4, poz. 72;
 - 4) z dnia 12 maja 2009 r., P 66/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 65;
 - 5) z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 105;
 - 6) z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK-A 2009, nr 9, poz. 134;
 - 7) z dnia 18 listopada 2010 r., P 29/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 104;
 - 8) z dnia 15 października 2013 r., P 26/11, OTK-A 2013, nr 7, poz. 99;
 - 9) z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, OTK-A 2014, nr 7, poz. 68;
 - 10) z dnia 20 czerwca 2017 r., P 124/15, OTK-A 2017, poz. 50.
- 20 Przykładowo wyroki TK:
 - 1) z dnia 4 lipca 2002 r., P 12/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 50;
 - 2) z dnia 24 stycznia 2006 r., SK 52/04, OTK-A 2006, nr 1, poz. 6;
 - 3) z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, OTK-A 2004, nr 6, poz. 56;
 - 4) z dnia 15 stycznia 2007 r., P 19/06, OTK-A 2007, nr 1, poz. 2;
 - 5) z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, OTK-A 2008, nr 2, poz. 30;
 - 6) z dnia 5 września 2009 r., P 64/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 64;
 - 7) z dnia 22 września 2009 r., SK 3/08, OTK-A 2009, nr 8, poz. 125;
 - 8) z dnia 25 marca 2010 r., P 9/08, OTK-A 2010, nr 3, poz. 26;
 - 9) z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21;
 - 10) z dnia 21 października 2014 r., P 50/13, OTK-A 2014, nr 9, poz. 103;
 - 11) z dnia 21 października 2015 r., P 32/12, OTK-A 2015, nr 9, poz. 148

(pomijam sankcje administracyjne o charakterze niepieniężnym, kary dyscyplinarne, odpowiedzialność karną podmiotów zbiorowych i roszczenia cywilnoprawne).

Bibliografia

Literatura

- Boć J., w: *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010.
- Czarnik Z., *W sprawie charakteru prawnego tzw. postępowań hybrydowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 2.
- Dawidowicz W., *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970.
- Filipek J., *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, cz. 2, Kraków 2001.
- Homplewicz J., *Kontrola administracji (problematyka teoretyczna)*, Kraków 1974.
- Iserzon E., *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Warszawa 1968.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018.
- Kowalczyk M., *Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 2.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., *Kontrola finansowa. Organizacja i funkcjonowanie*, Warszawa 1990.
- Łętowski J., w: *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Ossolineum 1978.
- Mastalski R., w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, cz. 2, red. M. Weralski, Ossolineum 1985.

- Murat L., *Stosunek kontrolnoprawny*, „Kontrola Państwowa” 2016, nr 3.
- Niżnik-Dobosz I., *Stosunek kontroli w administracji publicznej demokratycznego państwa prawnego*, Warszawa 2015.
- Owczarek T., *Jedność formy i treści procesu kontroli*, „Kontrola Państwowa” 1970, nr 5.
- Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010.
- Służewski J., *Zarys nauki administracji*, Warszawa 1979.
- System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
- System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 2, cz. 2, red. M. Weralski, Ossolineum 1985.
- System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Ossolineum 1978.
- Wępień W., w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, red. M. Weralski, Ossolineum 1982.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022.
- Znamierowski C., *Elita, ustrój, demokracja. Pisma wybrane*, Warszawa 2001.
- Akty prawne**
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.
- Orzecznictwo**
- Wyrok TK z dnia 1 lipca 2014 r., SK 6/12, OTK-A 2014, nr 7, poz. 68.
- Wyrok TK z dnia 1 marca 1994 r., U 7/93, OTK 1994, nr 1, poz. 5.
- Wyrok TK z dnia 4 lipca 2002 r., P 12/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 50.
- Wyrok TK z dnia 5 września 2009 r., P 64/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 64.
- Wyrok TK z dnia 7 lipca 2009 r., K 13/08, OTK-A 2009, nr 7, poz. 105.
- Wyrok TK z dnia 12 kwietnia 2011 r., P 90/08, OTK-A 2011, nr 3, poz. 21.
- Wyrok TK z dnia 12 maja 2009 r., P 66/07, OTK-A 2009, nr 5, poz. 65.
- Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2004 r., SK 21/03, OTK-A 2004, nr 6, poz. 56.
- Wyrok TK z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK-A 2009, nr 9, poz. 134.
- Wyrok TK z dnia 15 października 2013 r., P 26/11, OTK-A 2013, nr 7, poz. 99.
- Wyrok TK z dnia 15 stycznia 2007 r., P 19/06, OTK-A 2007, nr 1, poz. 2.
- Wyrok TK z dnia 18 listopada 2010 r., P 29/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 104.
- Wyrok TK z dnia 20 czerwca 2017 r., P 124/15, OTK-A 2017, poz. 50.
- Wyrok TK z dnia 21 października 2014 r., P 50/13, OTK-A 2014, nr 9, poz. 103.
- Wyrok TK z dnia 21 października 2015 r., P 32/12, OTK-A 2015, nr 9, poz. 148.
- Wyrok TK z dnia 22 września 2009 r., SK 3/08, OTK-A 2009, nr 8, poz. 125.
- Wyrok TK z dnia 24 stycznia 2006 r., SK 52/04, OTK-A 2006, nr 1, poz. 6.
- Wyrok TK z dnia 25 marca 2010 r., P 9/08, OTK-A 2010, nr 3, poz. 26.
- Wyrok TK z dnia 26 września 1995 r., U 4/95, OTK 1995, nr 1, poz. 4.
- Wyrok TK z dnia 27 kwietnia 1999 r., P 7/98, OTK-A 1999, nr 4, poz. 72.
- Wyrok TK z dnia 31 marca 2008 r., SK 75/06, OTK-A 2008, nr 2, poz. 30.