

Uniwersytet Warszawski  
Wydział Prawa i Administracji

**KONTROLA ROZLICZEŃ PODATKOWYCH: ZAGADNIENIA  
PRAWNOFINANSOWE**

mgr Klaudia Weronika Kaniecka

**Autoreferat rozprawy doktorskiej  
napisanej pod kierunkiem naukowym prof. dr hab. Witolda Modzelewskiego**

**Recenzenci:**

**prof. dr hab. Jadwiga Glumińska -Pawlic**

**prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz**

Warszawa, 2024

## I. PRZEDMIOT I CEL PRACY

Przedmiotem niniejszej pracy jest problematyka prawnofinansowa kontroli rozliczeń podatkowych. W pracy przeprowadzono analizę instytucji kontroli rozliczeń podatkowych. Przeprowadzona analiza uwzględnia jej formy zjawiskowe występujące w polskim ustawodawstwie, w związku z czym przeprowadzona analiza nie ograniczyła się wyłącznie do zewnętrznych postępowań kontrolnych *sensu stricto*. Jako podstawa egzegezy przyjęte zostało polskie prawodawstwo proceduralnego prawa podatkowego oraz niektóre instytucje prawne znajdujące się w ustawach regulujących prawo podatkowe materialne, z tego względu, że często następuje automatyczne przyznanie wyłączności w zakresie uznawania danych instytucji prawnych za instytucje kontroli rozliczeń podatkowych, opierające się wyłącznie na kryterium językowym, ze względu na nazewnictwo, ograniczając się wyłącznie do instytucji procedur kontrolnych prowadzonych w ramach postępowań, które w swojej nazwie posiadają słowo „kontrola” lub „sprawdzanie” ewentualnie „nadzór” albo ich pochodne oraz do tych, które znajdują się wyłącznie w ustawach, których charakter określany jest jako proceduralny nawet jeśli w obecnym stanie prawnym faktyczna kontrola rozliczeń podatkowych wykracza poza krąg procedur prawnofinansowych posiadających w swoich nazwach słowa „kontrola” lub „sprawdzanie” albo ich pochodne albo ze względu na to, że instytucje te znajdują się w ustawach o charakterze - co do zasady - innym niż proceduralny. Niniejsza dysertacja ma charakter opracowania praktyczno-naukowego i ogniskuje się na polskiej problematyce kontroli rozliczeń podatkowych oraz regulujących ją norm prawnych o charakterze prawnofinansowym.

Zasadniczym celem niniejszej dysertacji było poddanie dogłębnej analizie prawnej problematyki kontroli rozliczeń podatkowych przede wszystkim w aspekcie funkcjonalnym oraz odpowiedzi na pytanie, czy jej dotychczasowe ujęcie w naukach prawnych jest w pełni zgodne z rzeczywistym zakresem samego zagadnienia, jak i sposobów jej praktycznego zastosowania. Bezpośrednim motywem badań, uzasadniającym podjęcie ich na tym polu, była wstępna hipoteza badawcza mówiąca, że w polskim systemie prawa podatkowego istnieje więcej instytucji służących do kontroli rozliczeń podatkowych niż instytucje prawne, które faktycznie w swej nazwie zawierają słowo „kontrola” lub „sprawdzanie” oraz hipoteza, że organy podatkowe posiadają kompetencje do kontroli materii wykraczającej poza granice

pojęcia „rozliczenie podatkowe” w związku z tym zagadnienie kontroli rozliczeń podatkowych powinno zostać przeanalizowane i uporządkowane.

Problemem badawczym dysertacji jest więc ustalenie czym jest kontrola rozliczeń podatkowych oraz czy wszystkie sukcesywnie dodawane do polskiego systemu prawnego instytucje, które rzekomo służą kontroli rozliczeń podatkowych faktycznie służą tej roli? Ponadto, celem pracy jest również dokonanie prognozy ewolucji kształtu kontroli rozliczeń podatkowych w szerokim rozumieniu na tle rozwoju technologicznego. Dodatkowym celem dysertacji jest przeprowadzenie analizy jak kształt rozliczenia podatkowego, liczba i charakter podatników a także okoliczności, w jakich dochodzi do opodatkowania takie jak transgraniczność lub opodatkowanie sprzedaży usług lub towarów o charakterze niematerialnym, wpływają na to, iż niektóre efektywne dawniej instytucje kontroli rozliczeń podatkowych tracą dziś na znaczeniu i czy słusznie są zastępowane nowymi instytucjami prawnofinansowymi o zupełnie innym charakterze.

Przedmiot opracowania zawarty w haśle: „kontrola rozliczeń podatkowych: zagadnienia prawnofinansowe”, potraktowany jest w niniejszej dysertacji w szerszej perspektywie. Takie ujęcie tematu odzwierciedla rzeczywisty i złożony stan rzeczy ujmowany w kategorię kontroli rozliczeń podatkowych oraz pozwala postawić pytanie, czy organy skarbowe powinny posiadać władztwo nad poprawnością rozliczenia podatkowego i ewentualnie wysnuwać konsekwencje przewidziane przepisami prawa wobec podmiotów odpowiedzialnych, w określonym zakresie, za jego dokonanie i poprawność (podatników, płatników i inkasentów) w celu efektywnej realizacji tego władztwa, czy też posiadać władztwo nad podatnikiem i ogółem jego działań lub władztwem nad podatkiem, który ma zostać zapłacony.

## **II. METODOLOGIA PRACY**

Dla realizacji celów badawczych wykorzystane w pracy metody badawcze to przede wszystkim metoda historyczno-dogmatyczna, która miała na celu ustalenie definicji kontroli rozliczeń podatkowych oraz metody formalno-dogmatyczne, w tym: metody wykładni doktrynalnej i wnioskowania prawnicze oraz w mniejszym zakresie metoda o charakterze empirycznym, poprzez użycie metody statystycznej, której zastosowanie miało na celu wykazanie jak kształt rozliczenia podatkowego, liczba i charakter podatników a także okoliczności, w jakich dochodzi do opodatkowania takie jak transgraniczność lub opodatkowanie sprzedaży usług i towarów o charakterze niematerialnym, wpływają na to, iż niektóre efektywne dawniej instytucje kontroli rozliczeń podatkowych tracą dziś na znaczeniu

i czy słusznie są zastępowane nowymi instytucjami prawnofinansowymi o zupełnie innym charakterze.

### III. UZASADNIENIE WYBORU TEMATU PRACY

Podjęcie badań dotyczących tego tematu uzasadnia to, iż tak długo, jak długo ustawodawca nie zdecyduje się na rezygnację z instytucji danin publicznych w charakterze podatków a daniny te będą opłacane samodzielnie przez podmioty zobowiązane do ich zapłaty, kontrola rozliczeń podatkowych będąca przedmiotem niniejszej dysertacji będzie obejmowała węższy lub szerszy zakres, co będzie przekładało się na liczbę, kształt i charakter występowania w systemie prawnofinansowym różnorodnych jej form. Jednocześnie, w dobie informatyzacji oraz postępująca transgraniczność wszelkiego rodzaju transakcji oraz czynności kontrola rozliczeń podatkowych stanowi jedno z najpoważniejszych wyzwań i jednocześnie możliwości, dla tworzenia nowych instytucji prawnych stanowiących narzędzia kontroli. Zmiany przepisów prawa, jakie w ostatniej dekadzie dokonują się w zakresie tworzenia narzędzi kontroli rozliczeń podatkowych mają charakter przełomowy.

Powstanie niniejszej dysertacji wynika z tego, iż postępujący rozwój nowych technologii, informatyzacji i cyfryzacji<sup>1</sup> w gospodarce krajowej i światowej zmienił dotychczasowe spojrzenie na problematykę kontroli rozliczeń podatkowych i jej znaczenia dla prawidłowości funkcjonowania systemu podatkowego w Polsce oraz w innych państwach Europy i Świata, stawiając te kwestie w obrębie zaangażowania państw rozwiniętych. Zwieńczeniem tych bezprecedensowych zmian jest m.in. stopniowe zaostrzanie przepisów dyrektywy Rady UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2013 r. poczynając od wymiany informacji podatkowych automatycznie i na wniosek oraz instytucji jednoczesnych kontroli, a kończąc na wymianie informacji w zakresie schematów podatkowych<sup>2</sup> oraz podmiotów prowadzących sprzedaż w przestrzeni e-commerce. Zauważa się spadającą efektywność tradycyjnych form zjawiskowych kontroli rozliczeń podatkowych, w Polsce występujących w postaci procedur kontrolnych, gdyż wykorzystanie wycinkowych kontroli następczych dotyczących okresów, które miały miejsce często kilka lat wcześniej w zakresie czynności nierzadko transgranicznych lub wirtualnych staje się coraz bardziej problematyczne z punktu widzenia

---

<sup>1</sup> J. Kiszka, Tworzenie i wykorzystywanie aplikacji IT – wybrane kwestie podatkowe, BISP, styczeń 2024, nr 1 (329)/2024.

<sup>2</sup> J. Litwinow, Polskie i portugalskie regulacje dotyczące obowiązkowego raportowania krajowych schematów podatkowych (MDR) – analiza porównawcza wybranych zagadnień, BISP, styczeń 2023, nr 1 (317)/2023.

efektywności kontroli realizacji zobowiązań podatkowych. W zakresie kwestii zarządzania efektywnością wpływów budżetowych znaczenia nabiera zapotrzebowanie na szybko dostarczaną, kompletną informację pozwalającą na konkretne i punktowe reagowanie na ewentualne nieprawidłowości w rozliczeniach podatników, a nawet kontrolowanie działań podatników w kontekście wpływania na wymiar podatku<sup>3</sup>. Z tego względu zakres szeroko pojętej kontroli związanej z zarządzaniem wpływami budżetowymi wciąż rozszerza się o nowe instytucje rodzime dla polskiego systemu prawa podatkowego lub wynikające z ustawodawstwa UE. Instytucje te wymagały podjęcia pogłębionej egzegezy obok dokonania odświeżonego i uaktualnionego spojrzenia na instytucje kontroli realizacji rozliczeń podatkowych znanych już w polskim systemie prawnym co najmniej od kilku dziesięcioleci. Wspomniany rozwój technologiczny znajduje swoje przełożenie na współczesne rozumienie pojęcia kontroli i jej możliwości. Efektem tej postępującej presji na tworzenie coraz to nowych i skuteczniejszych narzędzi nadzoru nad realizacją zobowiązań podatkowych, najlepiej dokonujących weryfikacji dokonywanych w czasie rzeczywistym, a nawet uprzednich, jest dynamika zmian prawnofinansowych w powyższym zakresie, która nie ma precedensu w historii istnienia zagadnienia kontroli rozliczeń podatkowych. Z tego względu do wyboru powyższego tematu przyczyniła się również potrzeba dokonania oceny wszystkich form kontroli posiadanych przez organy KAS. Należy bowiem wskazać, że dochody podatkowe w Polsce na 2023 r. wywindowały na poziomie 506,9 mld zł, co stanowiło 88,3% wszystkich dochodów budżetowych szacowany na poziomie 574,1 mld zł<sup>4</sup>. Problematyka pojęcia kontroli zarówno ujęciu ogólnym, jak i konkretnym dotyczącym kontroli rozliczeń podatkowych wymaga stałej aktualizacji przeprowadzanych rozważań o charakterze naukowym, a w jej zakresie pojawiają się cały czas różnorakie zagadnienia, wśród których występują zarówno te już znane, co do których powstaje konieczność nowego ich naświetlenia oraz te całkowicie nowe, rodzące się na kanwie zmieniających się warunków tworzących środowisko funkcjonowania kontroli zarówno w ujęciu ogólnym, jak i konkretnej gałęzi kontroli, jaką jest kontrola rozliczeń podatkowych<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 13.

<sup>4</sup> Ministerstwo Finansów, *Szacunkowe wykonanie budżetu państwa w 2023 r.*, <https://www.gov.pl/web/finanse/szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2023-r>; P. Szymanek, *Wpływ nowych narzędzi organów KAS (kasy rejestrujące i wirtualne online, SENT, STIR, JPK\_VAT, KSeF) na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, BISP, nr 8/2021.

<sup>5</sup> J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018, s. 14.

#### IV. STRUKTURA PRACY

Praca składa się z pięciu rozdziałów. Każdy z nich stanowi wyodrębnioną logicznie całość, która poświęcona jest określonemu zagadnieniu istotnemu z perspektywy celów i założeń dysertacji. Pierwszy rozdział dotyczy teoretycznego ujęcia pojęcia kontroli. W rozdziale tym dokonano prezentacji pojęcia kontroli w ujęciu historycznym aby umożliwić odpowiedź na pytanie: czym jest kontrola rozliczeń podatkowych i kiedy możemy o niej mówić w kontekście konkretnych instytucji prawnofinansowych? Udzielenie odpowiedzi na te pytania jest podstawowym celem tego rozdziału. Rezultatem rozważań w tym zakresie jest dokonanie zdefiniowania pojęcia „kontroli”, co będzie stanowiło niezbędną bazę do zdefiniowania pojęcia „kontroli rozliczeń podatkowych”. Dokonano rozdzielenia pomiędzy rozumieniem pojęcia kontroli *sensu largo* i rozumieniem pojęcia kontroli *sensu stricto* oraz przeprowadzenia wewnątrz-pojęciowej typologii kontroli w ujęciu wąskim. Jako główne kryteria wskazujące na charakter kontroli w ujęciu wąskim zostały wybrane między innymi kryterium czasu, okresu i miejsca. Szczególnie ważne znaczenie z punktu widzenia założeń i celów dysertacji ma dalsza typologia kontroli rozumianej *sensu stricto*. Tematyka rozdziału ogniskuje się zarówno na znaczeniu kontroli w tym węższym znaczeniu bliższym weryfikacji poprawności, jak i na ujęciu szerszym, czyli kontroli jako zarządzania. Rozdział ten razem z rozdziałem drugim stanowią podstawę dla skonstruowania w dalszej części pracy definicji kontroli rozliczeń podatkowych.

Drugi rozdział koncentruje się na zdefiniowaniu pojęcia rozliczenia podatkowego, jego fenomenologii oraz pojęć z nim powiązanych i wpływających na jego kształt. W rozdziale tym dokonana została analiza wpływu sposobu powstania zobowiązania podatkowego na formę rozliczenia podatkowego oraz uwypuklił to jak kształt rozliczenia podatkowego wynikający ze sposobu powstania zobowiązania podatkowego oraz konstrukcji podatku przekłada się na potrzeby w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych. Rozdział ten razem z rozdziałem pierwszym stanowią bazę dla skonstruowania w dalszej części pracy definicji kontroli rozliczeń podatkowych. Rozdział drugi stanowi także swego rodzaju punkt zwrotny w niniejszej pracy, gdyż od tego momentu zaczynają się badania dotyczące już *stricto* kontroli rozliczeń podatkowych.

Ostatnim w głównej mierze teoretycznoprawnym etapem dysertacji jest rozdział trzeci. W rozdziale tym dokonane zostało zdefiniowanie pojęcia kontroli rozliczeń podatkowych, a także przeprowadzona została analiza wpływu formy rozliczenia podatkowego na potrzeby w zakresie dokonywania kontroli prawidłowości wykonania tegoż rozliczenia. Rozdział ten

stanowi podstawę dla dokonania oceny form zjawiskowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych omówionych szczegółowo w rozdziale czwartym.

Ostatnią część pracy stanowią rozdziały czwarty i piąty, które mają fundamentalne znaczenie, a ich celem jest dowiedzenie postawionych też autorskich w kontekście wyników analiz przeprowadzonych na etapie rozdziałów poprzedzających. W rozdziałach tych uwaga koncentruje się na potencjalnych instytucjach kontroli rozliczeń podatkowych widzianych głównie przez pryzmat prawa oraz dokonanie systematyzacji norm prawnofinansowych, w których zakodowane są kompetencje kontrolne, należących nie tylko do dziedziny prawa podatkowego proceduralnego, ale nawet - w wyjątkowych przypadkach - do materialnego prawa podatkowego<sup>6</sup>. Przedstawiony w rozdziałach czwartym i piątym sposób prowadzenia rozważań nad potencjalnymi instytucjami kontroli rozliczeń podatkowych dokonuje się poprzez koncentrację przede wszystkim na prawnych instytucjach wynikających zarówno bezpośrednio z prawa krajowego, jak i prawa UE, poprzez analizę tychże instytucji, których byt oraz działanie praktyczne oparte są na obowiązującym prawie, a więc w rozdziałach tych dochodzi w głównej mierze do badania stanu jurystycznego ujmowania poszczególnych instytucji prawnofinansowych kontroli rozliczeń podatkowych<sup>7</sup>. Oceny form zjawiskowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych dokonana w rozdziale czwartym oraz prognoza ewolucji kontroli rozliczeń podatkowych przedstawiona w rozdziale piątym stanowią fundamenty dla zaprezentowanych propozycji zmian regulacji prawnych.

## V. TEZY PRACY

W efekcie analizy obowiązujących regulacji prawa polskiego i europejskiego w zakresie instytucji kontroli rozliczeń podatkowych oraz możliwości implementacji do prawa powszechnie obowiązującego proponowanych rozwiązań modelowych, sformułowane i udowodnione zostały tezy mówiące, że:

### 1. Zasada samo-wymiaru faktycznie zanika, mimo że nie jest likwidowana formalnie

Zasada samo-wymiaru realnie zanika ze względu na mnożenie się procedur kontroli stałych *sensu stricto* (w ramach umowy o współdziałaniu, systemu kontroli przewozu towarów

---

<sup>6</sup> Jak wskazuje M. Bitner, Prawne instrumenty ograniczania deficytu budżetowego i długu publicznego jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2016, s. 163: „Jednym z zasadniczych celów nauki prawa jest systematyzacja norm należących do danej dziedziny, względnie mających taki sam przedmiot regulacji wyodrębnienie nie część wspólnej to jest norm których zakres stosowania obejmuje wiele różnych sytuacji lub instytucji prawnych, zaproponowanie pojęć albo konstrukcji za pomocą których można w przejrzysty i uporządkowany sposób opisać określoną część prawa przedmiotowego i w przekonujący sposób rozwiązać wiele dotyczących jej problemów.”

<sup>7</sup> J. Boć, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2009, s. 31 i nast.

wrażliwych, raportowania operatorów platform cyfrowych, automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych rezydentów) oraz kontroli *sensu largo* (instytucja Podzielonej Płatności) organów podatkowych nad rozliczeniem podatkowym oraz nad poszczególnymi elementami rozliczenia podatkowego z tego względu, iż naturalnym stanem rzeczy w zakresie opodatkowania jest wykonywanie wymiaru przez organy podatkowe.

## **2. Organy podatkowe sprawują kontrolę *sensu largo* nie tylko nad rozliczeniami podatkowymi za sprawą instytucji cen transferowych, instytucji klauzuli GAAR oraz systemu STIR.**

W ramach działań KAS, do której zadań należy realizacja podatkowych wpływów budżetowych i co za tym idzie kontrola poprawności rozliczeń podatkowych, znajdują się również instytucje kontroli, której przedmiotem nie jest badanie poprawności elementów rozliczenia podatkowego, lecz np. badanie rynkowości faktycznie zapłaconych cen oraz prawnofinansowa możliwość zastąpienia faktycznie wykonanych czynności prawnych czynnościami hipotetycznymi uznanymi przez organ za bardziej adekwatne w celu zwiększenia obciążenia podatkowego podatnika. KAS w ramach tej formy kontroli weryfikuje bowiem poprawność określenia rynkowości faktycznych cen transakcji oraz w dalszej kolejności kontroluje stosowanie uznanych za rynkowe cen transakcji, a oprócz tego posiada władztwo nad uznaniem tego jaka czynność zostanie faktycznie opodatkowana.

## **3. W polskim proceduralnym prawie podatkowym występuje dualizm procedur kontrolnych w ujęciu funkcjonalnym ze względu na pokrywanie się uprawnień kompetencyjnych organów uprawnionych do przeprowadzania kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej.**

W tym zakresie uzasadnione pozostaje także współistnienie w polskim systemie prawnofinansowym tradycyjnych procedur kontrolnych oraz nowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych pod warunkiem określenia zakresów w metodologii wykonywania kontroli w taki sposób, aby instytucje kontrolne w swoich funkcjach się nie dublowały.

## **4. Przebieg kontroli rozliczeń podatkowych w ujęciu funkcjonalnym powinien być protokolowany w dokumencie odrębnym od wyniku kontroli**

Przebieg kontroli rozliczeń podatkowych w ujęciu funkcjonalnym (kontrola podatkowa oraz kontrola celno-skarbowa) powinien być protokolowany, natomiast wynik kontroli powinien stanowić odrębny od protokołu dokument w celu przywrócenia funkcji certyfikacyjnej kontroli oraz rozwiązania problemów natury praktycznej w przy okazji sporów na linii kontrolowany- organ podatkowy w zakresie przeprowadzonej kontroli.



**5. W polskim ustawodawstwie prawa podatkowego proceduralnego rozpoczął się proces zanikania kontroli następczych rozliczeń podatkowych na rzecz rozwoju kontroli transakcji gospodarczych oraz kontroli bieżących w zakresie poszczególnych elementów rozliczenia podatkowego.**

W efekcie przenoszenia się aktywności ludzkiej i działalności gospodarczej do przestrzeni wirtualnej oraz wzrostu mobilności transgranicznej osób i kapitału rozpoczął się proces, w którym znane dotychczas formy zjawiskowe kontroli rozliczeń podatkowych opierające się na kontroli następczej dokonywanej w siedzibie kontrolowanego o częściowym i nierzadko wyrywkowym charakterze zostają wypierane przez nowsze instytucje nadzoru i monitoringu wykonywanego permanentnie, opierające się na pracy algorytmów analizujących otrzymane dane. Instytucje kontroli rozliczeń podatkowych w polskim systemie prawa podatkowego proceduralnego nie ograniczają się jedynie do procedur kontrolnych posiadających w swojej nazwie słowo „kontrola” lub „sprawdzanie” czy „nadzór” albo ich pochodnych, ani do instytucji ujętych wyłącznie w ustawach o charakterze proceduralnym;

**6.** Stosunek między pojęciem kontroli, w przedmiocie niniejszej pracy - w kontekście realizacji zobowiązań podatkowych - rozumianej jako zarządzanie procesem realizacji rozliczeń podatkowych oraz pojęciem kontroli rozumianej jako weryfikacja wyraża się w ten sposób, iż z jednej strony kontrola *sensu stricto* – w wypadku przedmiotu pracy, odnosząca się do zobowiązań podatkowych - w różnych jej formach zjawiskowych, jest jedynie elementem zarządzania realizacją rozliczeń podatkowych. Z drugiej zaś strony sam system zarządzania realizacją rozliczeń podatkowych nie może funkcjonować poprawnie bez odpowiednio zorganizowanego i zinstytucjonalizowanego systemu kontroli *sensu stricto*, gwarantującego poszanowanie dla prawdy obiektywnej, etyki oraz takich wartości jak sprawiedliwość społecznej. Kontrola w obu swoich znaczeniach stanowi niezbędne ogniwo dla zamknięcia cyklu całego zespołu działań zmierzających do osiągnięcia określonych celów fiskalnych. Jednocześnie jednak kontrola *sensu stricto* wymaga odpowiedniego zarządzania jako procesu i musi składać się z określonych działań, aby funkcjonowała prawidłowo.

## **VI. WNIOSKI**

W niniejszej rozprawie doktorskiej dokonano analizy zagadnień teoretycznoprawnych dotyczących pojęcia kontroli rozliczeń podatkowych. Przeprowadzona analiza wskazała, że istnieją dwa podstawowe rozumienia tego pojęcia. Pierwszym z nich jest kontrola rozumiana w ujęciu funkcjonalnym jako procedura porównawcza nakierowana na wykrycie

ewentualnych nieprawidłowości w rozliczeniu podatkowym oraz kontrola *sensu largo* rozumiana jako władztwo, panowanie i zarządzanie obszarem rozliczeń podatkowych. Kontrola w ujęciu funkcjonalnym stanowi więc narzędzie dla kontroli *sensu largo*. Jednocześnie jednak narzędzie kontroli *sensu stricto* w swoim klasycznym ujęciu jawi się jako skostniałe, przestarzałe i mało skuteczne w swojej roli wspomagającej kontrolę *sensu largo* w obliczu rozwijającej się gospodarki cyfrowej. Uwidacznia się proces unowocześnienia narzędzi kontroli funkcjonalnej poprzez podejmowanie prób odejścia od kontroli *post factum*, wrywkowych, częściowych i planowanych przeprowadzanych w siedzibie podatnika na rzecz kontroli o charakterze celowym oraz nadzoru o charakterze stałym i bieżącym, a nawet uprzedzającym oraz wykonywane w ramach kontroli kameralnej tj. na podstawie informacji które kontrolowany lub inny podmiot do tego zobowiązany sam dostarcza do organu kontrolującego za pomocą narzędzi elektronicznych. Następuje również zaangażowanie podatników i podmiotów trzecich w typowanie do kontroli *sensu stricto* rozliczeń podatkowych.

W efekcie przeprowadzonej analizy prawnofinansowej funkcjonujących rozwiązań w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych zostało wykazane, iż polskim systemie prawa podatkowego organy podatkowe dysponują formami kontroli *sensu largo* rozliczenia podatkowego, jednak nie zachowała się w obecnym stanie prawnym formuła kontroli *sensu largo* rozliczenia podatkowego obejmująca wszystkie jego elementy poczynając od ujawnienia obowiązku podatkowego, przez ujawnienie zobowiązania podatkowego oraz pobór podatku w rozumieniu dosłownym. Najbliżej tego stanu znajduje się postępowanie podatkowe w zakresie podatków co do których nie obowiązuje zasada samo-wymiaru. W przypadku postępowania podatkowego podejmowanego w stosunku do podatków co do których obowiązuje zasada samo-wymiaru, wymiar podatku oraz wcześniejsze elementy takie jak gromadzenie dowodów niezbędnych do wymiaru, władztwo to również się uzewnętrznia - chociaż ma charakter następczy i naprawczy - w stosunku do samo-wymiaru podatnika, który w przypadku stwierdzenia jego nieprawidłowości musi zostać usunięty z obrotu prawnego i zastąpiony wymiarem prawidłowym. Z kolei w przypadku postępowania podatkowego w zakresie stwierdzenia lub odmowy stwierdzenia nadpłaty wymiar dokonany przez organ podatkowy może mieć charakter potwierdzający samo-wymiar (korektę samo-wymiaru) dokonaną przez podatnika. Formuła postępowania podatkowego w zakresie nadpłaty posiada wszystkie znamiona kontroli *sensu stricto*, którymi są: weryfikacja stanu faktycznego (dokonanego poprawionego samo-wymiaru) w stosunku do stanu postulowanego (normy prawa podatkowego materialnego) oraz otrzymanie w tym zakresie wyniku stwierdzającego

zgodność stanu faktycznego z wyznaczeniami lub stwierdzenie niezgodności stanu faktycznego z wyznaczeniami.

Drugim rodzajem kontroli *sensu largo* rozliczeń podatkowych w polskim systemie prawa podatkowego są czynności sprawdzające. Nie jest to jednak władztwo wykonywane w sposób pierwotny, tak jak ma to miejsce np. w przypadku wymiaru podatku od nieruchomości, ale władztwo następcze, poprawiające element rozliczenia podatkowego nieprawidłowo wykonany przez podatnika, co objawia się poprzez uprawnienie do dokonania z urzędu, nawet bez kontaktu z podatnikiem elementu ujawnienia zobowiązania podatkowego, w przypadku zauważenia oczywistej omyłki pisarskiej lub kalkulacyjnej. Czynności sprawdzające są jednak instytucją która częściowo stanowi również narzędzie typowania do kontroli. W toku przeprowadzonych analiz udowodnione zostało ponadto, iż instytucja Podzielonej Płatności stanowi kontrolę *sensu largo* elementu rozliczenia podatkowego jakim jest zapłata podatku. W ramach przeprowadzonych badań udowodniono również, że polskie organy podatkowe posiadają kompetencje do stosowania kontroli *sensu largo* w zakresie materii innej niż rozliczenie podatkowe. Jest to instytucja STIR, w ramach której organy posiadają władcze uprawnienia w zakresie blokowania rachunków bankowych, co stanowi kontrolę *sensu largo* nad transakcjami gospodarczymi, a niekoniecznie nad rozliczeniem podatkowym bowiem te mogło się w chwili dokonywania transakcji jeszcze nie rozpocząć. Kolejnym przykładem tego rodzaju są instytucje cen transferowych oraz instytucja GAAR. Umożliwiają one podobnie jak instytucja STIR kontrole *sensu largo* organów podatkowych nad transakcjami gospodarczymi.

Organy skarbowe w polskim systemie prawnym stosują także procedury kontroli *sensu stricto* rozliczeń podatkowych. Mogą tego dokonywać w ramach instytucji kontroli podatkowej, której funkcją jest przeprowadzenie weryfikacji stanu postulowanego ze stanem rzeczywistym w zakresie poprawności rozliczenia podatkowego. Jest to podstawowa forma kontroli *sensu stricto* rozliczeń podatkowych. Kończy się ona doręczeniem protokołu kontroli, w którym znajduje się jednocześnie ocena prawna kontrolującego, co stwarza szereg problemów natury praktycznej. Dodatkową procedurą kontroli *sensu stricto* rozliczeń podatkowych jest kontrola celno-skarbowa, która w odróżnieniu od kontroli podatkowej nie powinna służyć do wykrywania nieprawidłowości wynikających z błędnej wykładni, pomyłki czy zaniedbania, lecz celowego działania ukierunkowanego na popełnienie oszustwa podatkowego na dużą skalę lub udziału w zorganizowanej grupie przestępczej. W ramach gromadzenia dowodów w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych *sensu stricto* wykorzystywane są między innymi pliki JPK przesyłane na żądanie organu oraz system KseF.

W toku analizy naukowej wykazano również iż instytucje typowania do kontroli *sensu stricto* takie jak instytucje raportowania schematów podatkowych oraz instytucja STIR odgrywają znaczącą rolę w obecnym planowaniu kontroli poprzez położenie nacisku na przeprowadzanie kontroli celowanych, jednak wskazane narzędzia typowania do kontroli budzą wątpliwości w zakresie konstytucyjnego prawa do prywatności. Konieczność ograniczania dostępu do danych o transakcjach finansowych z uwagi na przesłankę prywatności staje się trudna do pogodzenia z coraz szybszym rozwojem technologii cyfrowych.<sup>8</sup>

Przeprowadzone badania pozwoliły również na udowodnienie, iż w polskim systemie prawnym istnieje szereg instytucji kontroli *sensu stricto*, które nie zostały ubrane na poziomie ustawowym w ramy rozbudowanej procedury kontrolnej. Instytucjami takimi jest system kontroli przewozu towarów wrażliwych, system raportowania operatorów platform cyfrowych oraz system automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych rezydentów, a także instytucja współdziałania, która jest instytucją stanowiącą nowoczesny system kontroli uprzedniej i bieżącej wykonywanej w formie audytu oraz częściowo na zasadach samokontroli. Instytucja ta tworząc iluzję kontroli funkcjonalnej stanowi *de facto* kontrolę *sensu largo*. Model tej kontroli nie jest na równych zasadach dostępny dla wszystkich podatników. Powyższe budzi wątpliwości w zakresie kwestii równości i potencjalnej dyskryminacji.

W oparciu o dowód sformułowanych tez badawczych autorka niniejszej rozprawy wyodrębniła cztery fazy ewolucji kontroli rozliczeń podatkowych w polskich przepisach prawa podatkowego:

W fazie pierwotnej rozliczenie podatkowe sprowadzało się do zapłaty określonej kwoty podatku i nie składało się z wielu skomplikowanych elementów. W fazie tej kontrola rozliczeń podatkowych była wykonywana bezpośrednio poprzez pobór podatku i dochodziło do kumulacji egzekucji i rozliczenia podatkowego w akcie przekazania podatku. W fazie tej władza podatkowa wykonuje władztwo, a więc kontrolę *sensu largo* i z tego względu nie musi się posiłkować kontrolą funkcjonalną. Kontrola funkcjonalna w tej fazie miała charakter jedynie szcątkowy i była bardziej potwierdzeniem dla podatnika, iż wywiązał się już ze swojego obowiązku podatkowego.

---

<sup>8</sup> P. Kobielski, Podstawy prawne bezpieczeństwa finansów publicznych w Polsce i Unii Europejskiej ze szczególnym uwzględnieniem przepisów dotyczących nowych technologii cyfrowych, *Przegląd Prawa Publicznego*, nr. 10 (187), 2022, s. 57.

Kolejna faza polegała na wprowadzaniu coraz to większej liczby różnych podatków różniących się elementami konstrukcyjnymi. Rozliczenie podatkowe dla każdego z podatków kształtowało się inaczej w zależności od konstrukcji danego podatku. Z tego powodu oraz ze względu na rosnącą liczbę podatników, oraz wprowadzenie zasady samo-wymiaru, do większości podatków konieczne stało się wprowadzenie kontroli funkcjonalnej następczej polegającej na weryfikacji poprawności rozliczeń podatkowych dokonanych przez podatników.

Trzecia faza wiąże się z rosnącą liczbą podatników oraz ich mobilnością i wzrostem cyfryzacji. W fazie tej konieczne stało się wprowadzanie narzędzi typowania do kontroli celowanych oraz narzędzi nadzoru stałego, oraz tworzenia narzędzi umożliwiających prowadzenie kontroli wykonywanej w czasie rzeczywistym lub maksymalnie zbliżonym do rzeczywistego, a więc na etapie poszczególnych elementów rozliczenia podatkowego, a nie analizy poprawności rozliczenia podatkowego jako takiego w całości. Cyfryzacja stała się więc wehikułem rozwoju administracji podatkowej i sposobem na poprawę stanu rozliczeń podatkowych. Istotnym elementem poprawy jakości i poprawności rozliczeń podatkowych w Polsce stała się walka z luką w podatku VAT.<sup>9</sup>

Ostatnia faza częściowo łączy się z fazą trzecią i wiąże się z rozwojem nowych technologii wśród podatników i przy dokonywanych przez nich transakcjach oraz z coraz większym stopniem skomplikowania i umiędzynarodowienia transakcji gospodarczych. Aktywność ta jest możliwa dzięki platformom internetowym świadczącym różne usługi elektroniczne. Ich globalny charakter oraz ich coraz większy udział w obrocie gospodarczym sprawia, że konieczne jest rozszerzenie wachlarza działań kontrolnych dostępnych administracjom podatkowym poszczególnych państw.<sup>10</sup> Wiąże się to z rozwojem kontroli funkcjonalnych w kierunku weryfikacji nie tylko poszczególnych elementów rozliczenia podatkowego oraz kontrolę, która stanowi zarządzanie transakcjami gospodarczymi, a więc stanowi *de facto* wykonywanie władztwa gospodarczego, a nie fiskalnego. O przyszłości bezpieczeństwa finansów publicznych będą decydować rozwiązania z pogranicza cyfryzacji i kontroli rozliczeń podatkowych, mające na celu wspomaganie eliminacji istniejących luk w prawie,

---

<sup>9</sup> Najwyższa Izba Kontroli, Nadzór ministra finansów nad poborem podatku od towarów i usług. Lata 2007-2018 (III kwartał), Warszawa sierpień 2019, <https://www.nik.gov.pl/plik/id.21044,vp.23676.pdf>.

<sup>10</sup> P. Kobielski, Podstawy prawne bezpieczeństwa finansów publicznych w Polsce i Unii Europejskiej ze szczególnym uwzględnieniem przepisów dotyczących nowych technologii cyfrowych, *Przegląd Prawa Publicznego*, nr. 10 (187), 2022, s. 57.

wywołanych szybkim postępem technologicznym i w ten właśnie sposób przyczynią się do poprawy bezpieczeństwa finansów publicznych w Polsce oraz w Unii Europejskiej.<sup>11</sup>

W oparciu o dowiedzenie sformułowanych tez badawczych w niniejszej pracy został skonstruowany zbiór postulatów w zakresie wprowadzenia zmian do obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej prawa podatkowego w zakresie zastąpienia pojęcia obowiązku podatkowego pojęciem obowiązku wymiarowego ze względu iż na tym etapie rozliczenia podatkowego w efekcie ujawniany jest obowiązek dokonania wymiaru oraz w zakresie badania zasadności korekty deklaracji w przedmiocie nadpłaty podatku w ramach kontroli podatkowej. Kolejnym punktem w tym zakresie jest postulowanie zmian w podejściu OECD do kwestii cen transferowych czego efektem powinno być przeniesienie instytucji kontroli rynkowości cen do kompetencji innych organów niż organy podatkowe oraz postulowania usunięcia kompetencji w ramach kontroli podatkowej do przeprowadzania kontroli bez zawiadomienia dla jednoznacznego i uzasadnionego rozdzielenia celów dwóch instytucji kontroli rozliczeń podatkowych w ujęciu funkcjonalnym występujących w polskim systemie prawa podatkowego proceduralnego. Kontrola podatkowa powinna służyć wykrywaniu nieprawidłowości wynikających z błędnej wykładni, natomiast kontrola celno- skarbową powinna dotyczyć spraw o wysokim ciężarze gatunkowym, w którym istnieje podejrzenie popełnienia oszustwa podatkowego.

Wprowadzenie jednolitych przepisów w zakresie protokołów oraz wyników kontroli dla kontroli podatkowej, oraz kontroli celno-skarbowej z uwzględnieniem specyfiki przekształcania się kontroli celno- skarbowej w postępowanie podatkowe, w ramach których instytucja protokołu służyła będzie do protokołowania przebiegu i ustaleń kontroli, natomiast ocena prawna i wynik kontroli zawarte zostaną w jej wyniku, którego moc prawna powinna zostać zbliżona do mocy prawnej interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Rozdzielenie tych dwóch dokumentów pozwoli z jednej strony kwestionować przebieg kontroli, a w przypadku braku jego kwestionowania móc stanowić dowód tego, co zostało w protokole wskazane. Ponadto pozwoli to usprawnić spory w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego i oceny prawnej. Kolejnymi postulatami są: rozszerzenie przepisów odnoszących się do raportowania operatorów platform cyfrowych w taki sposób, aby kontrolowanym, którymi są użytkownicy platform przysługiwały prawa adekwatne do prawa

---

<sup>11</sup> P. Kobielski, Podstawy prawne bezpieczeństwa finansów publicznych w Polsce i Unii Europejskiej ze szczególnym uwzględnieniem przepisów dotyczących nowych technologii cyfrowych, *Przegląd Prawa Publicznego*, nr. 10 (187), 2022, s. 57.

przysługującego kontrolowanym w kontroli podatkowej oraz wyeliminowanie luk prawnych w zakresie przepisów o raportowaniu schematów podatkowych oraz pozostawienie współistnienia w polskim systemie prawnofinansowym tradycyjnych procedur kontrolnych – kontroli podatkowej i kontroli celno- skarbowej oraz nowych instytucji kontroli rozliczeń podatkowych pod warunkiem określenia zakresów w metodologii wykonywania kontroli w taki sposób, aby instytucje kontrolne w swoich funkcjach się nie dublowały oraz gwarantowały przestrzeganie konstytucyjnych praw i wolności, a także nierozszerzania kompetencji czynności sprawdzających w celu zbliżania ich funkcjonalnie do kontroli podatkowej z tego względu, iż obie te instytucje posiadają zupełnie odmienne funkcje.

Powstawanie coraz to nowych narzędzi kontroli oraz przechodzenie w stan nadzoru lub kontroli permanentnej jest jednak stanem bardzo kosztownym dla organów i podatników, oraz stanem bardzo dla nich uciążliwym. Wynika on z konieczności trzymania się zasady samowymiaru, spowodowanej istnieniem coraz to większej ilości podatników, przedmiotów działalności podatników i obszaru terytoriów ich działania. Zasada ta jednak sprawdzić się może wyłącznie w przypadku prostych i powszechnie akceptowalnych zasad opodatkowania. Jednocześnie dostrzegalne są problemy również w zakresie instytucji kontrolnych *sensu stricto* – w związku z dualizmem kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej oraz w związku z patologią rozmiarów ocen prawnych w protokołach kontroli, zaniku funkcji certyfikacyjnej wyniku kontroli oraz zaniku właściwego protokołowania przebiegu kontroli.