

ORDYNACJA PODATKOWA

KONTROLA REALIZACJI
ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

ORDYNACJA PODATKOWA

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Pod redakcją Rafała Dowgiera



Temida2

Białystok 2012

© Copyright by Temida 2
Białystok 2012

Rada Programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski,
Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław
Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Świączkowska,
Bogdan Wierzbicki

Redaktor naukowy wydawnictwa: Cezary Kossikowski

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana
w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mecha-
niczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–12–4

Recenzent:

Leonard Etel

Opracowanie graficzne i typograficzne:

Katarzyna Frąckiewicz

Projekt okładki:

Jerzy Banasiuk

Redakcja techniczna:

Jerzy Banasiuk

Korekta:

Bogumiła Manciewicz

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wprowadzenie.....	11

Część I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

CEZARY KOSIKOWSKI

Kierunki naprawy systemu gromadzenia dochodów publicznych	17
---	----

PIOTR PIETRASZ

Sądowa kontrola aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej.....	34
--	----

BOGUMIŁ PAHL

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych sprawowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich	55
---	----

KRZYSZTOF TESZNER

Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych	90
---	----

ANNA ZALCEWICZ, SANDRA DOMSKA

Instytucja informacji podatkowych w świetle polskich regulacji – dylematy prawne udostępniania danych.....	109
---	-----

MAŁGORZATA JAŚKO

Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania podatkowego	140
--	-----

ALINA KNAPIK

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej 168

Część II

KONTROLA PODATKOWA

PRZEMYSŁAW STOLARSKI

Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej..... 199

MARIUSZ POPLAWSKI

Wszczęcie kontroli podatkowej po wyznaczeniu reprezentanta na podstawie art. 281a Ordynacji podatkowej..... 211

TOMASZ KACZYŃSKI, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Skutki ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej..... 227

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Kontrola podatkowa prowadzona przez wójta, burmistrza (prezydenta) – wybrane problemy praktyczne 238

Część III

KONTROLA SKARBOWA

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK KONIECZNY

Kontrola podatkowa jako fakultatywny element postępowania kontrolnego..... 257

ANDRZEJ MELEZINI

Problematyka zawiadamiania oraz fakultatywności kontroli podatkowej przedsiębiorców – wybrane zagadnienia 270

DARIUSZ ZALEWSKI

Sprzeciw na czynności kontrolne w praktyce działania organów skarbowych..... 285

PIOTR STANISŁAWISZYN

Kilka uwag w zakresie funkcjonowania grup realizacyjnych
w rozumieniu art. 11g ustawy o kontroli skarbowej..... 310

Część IV

**WERYFIKACJA POPRAWNOŚCI WYKONYWANIA
ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH
– ASPEKT PRZEDMIOTOWY**

STANISŁAW BOGUCKI

Kontrola postępowania dotyczącego określania wartości
rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych..... 335

JACEK BROLIK

Tryb prawny kontroli indywidualnych interpretacji
prawa podatkowego..... 359

GRZEGORZ MUSOLF

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w podatku
od gier po 30 października 2009 r. 388

PRZEMYSŁAW PANFIL

Powołanie się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania
czynności w trakcie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych
– wybrane problemy praktyczne 410

STEFAN BABIARZ

O niektórych aspektach następstwa prawnego spadkobierców 424

MACIEJ ŚLIFIRCZYK

Charakter prawny wniosku o zaliczenie nadpłaty
na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych..... 440

Bibliografia..... 451

Informacje o autorach opracowania..... 467

Wykaz skrótów

- O.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)
- Konstytucja RP – ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- u.p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)
- u.r.p.o. – ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.)
- u.o.p.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)
- kc. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16 poz. 93 ze zm.)
- kks. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.)

- kpcc. – ustawa z dnia 29 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.)
- u.g.z.w. – ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 273 ze zm.)
- u.o.s.c. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 168, poz. 1323 ze zm.)
- u.o.g.h. – ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. Nr 201, poz. 1540 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.)

WPROWADZENIE

Jeżeli zauważyć, że podstawy ogólnego prawa podatkowego uregulowane są w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, to nie może budzić zdziwienia szczególne zainteresowanie tym aktem tak ze strony środowisk naukowych, jak i praktyków. Stan taki pogłębiają dodatkowo kolejne nowelizacje Ordynacji, chociaż ze swej natury powinien być to akt cechujący się dużą stabilnością. Jak dowodzi praktyka, stabilność ta, w przypadku przedmiotowej ustawy, jest pojęciem względnym. Corocznie bowiem dokonuje się jej nowelizacji, chociaż przyznać trzeba, że zmiany te nie mają zwykle charakteru zasadniczego.

Znaczenie Ordynacji podatkowej w systemie źródeł prawa podatkowego, a po części również zasygnalizowany problem dość częstych nowelizacji tej ustawy, są przyczynkiem do corocznych spotkań środowisk naukowych, sędziów sądów administracyjnych, pracowników organów podatkowych oraz przedstawicieli podatników (doradców podatkowych) organizowanych przez Katedrę Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. W zamyśle pomysłodawcy tych spotkań, którym był prof. zw. dr hab. Leonard Etel, w jednym miejscu miały spotykać się osoby z różnych środowisk, które w dwóch wymiarach – teoretycznym i praktycznym – stykają się z problematyką uregulowaną w Ordynacji podatkowej. Idea ta jest od kilku lat, i to ze znakomitym skutkiem, realizowana. Potwierdzeniem tej tezy jest nie tylko rosnąca z roku na rok liczba uczestników tych spotkań, ale również publikacje pokonferencyjne, które stanowią ich pokłosie. Do tej grupy zaliczyć należy również niniejsze opracowanie nawiązujące do dyskusji podjętej na spotkaniu, które odbyło się w dniach 6–7 czerwca

2011 r. w Augustowie. Tematem wiodącym tegorocznej konferencji była kontrola realizacji zobowiązań podatkowych. Został on celowo sformułowany na tyle szeroko, aby pomieścić wystąpienia dotyczące nie tylko kontroli podatkowej czy skarbowej, ale generalnie wieloaspektową problematykę weryfikacji poprawności wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych.

Kontrolę należy rozumieć jako rodzaj działalności, na którą składa się ustalenie: stanu obowiązującego (tzw. wyznaczeń), stanu rzeczywistego (tzw. wykonań), relacji między wyznaczeniami a wykonaniami w sensie stopnia ich zgodności ze sobą, a także ewentualnie przyczyn niezgodności i przedstawienie wyników tego ustalenia odpowiedniemu podmiotowi. Zakres przedmiotowy tak określonej kontroli, który jest przedmiotem rozważań podjętych w niniejszej publikacji, sprowadza się do zobowiązań podatkowych. W tym aspekcie z kontrolą w ścisłym tego słowa znaczeniu mamy do czynienia przede wszystkim w odniesieniu do prowadzonej przez organy podatkowe kontroli podatkowej oraz kontroli skarbowej, która realizowana jest przez organy kontroli skarbowej. W szerokim ujęciu z kontrolą związane są jednak wszelkiego rodzaju procedury zmierzające w sposób bezpośredni lub pośredni do weryfikacji poprawności wykonania zobowiązania podatkowego. Mają one różny zakres podmiotowy i przedmiotowy, chociaż w każdym przypadku ich ostatecznym celem jest potwierdzenie poprawności realizacji zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę tę różnorodność, opracowanie podzielono na części, które są próbą przyporządkowania tekstów poszczególnych autorów do właściwej kategorii. W zasadzie nie stanowiło problemu wydzielenie w ramach opracowania części dotyczących kontroli podatkowej i kontroli skarbowej. W tym zakresie jednak, co należy podkreślić, autorzy dość chętnie nawiązywali w swych opracowaniach do obu wskazanych procedur, co jest zrozumiałe, jeżeli zauważyć, że kontrola skarbowa realizowana jest w dużej mierze w oparciu o regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej.

Pewien problem stanowiło natomiast znalezienie wspólnego mianownika dla pozostałych opracowań, co wynikało z szeroko sformułowanego przedmiotu rozważań. W tym zakresie wydzielono więc zagadnienia, które mają charakter ogólny oraz takie, w których poszczególni autorzy odnieśli się do szczegółowych zagadnień związanych z weryfi-

kacją poprawności wykonywania zobowiązań podatkowych, czy to na tle określonych świadczeń, czy też instytucji. Do pierwszej grupy zaliczono rozważania dotyczące m.in. sądowej kontroli aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej, weryfikacji ostatecznych decyzji organów podatkowych, a także udziału w sprawowaniu kontroli realizacji zobowiązań podatkowych Rzecznika Praw Obywatelskich. Z kolei przyjęte w ostatnim rozdziale przedmiotowe ujęcie procedur kontrolnych pozwoliło na przedstawienie zagadnień związanych z weryfikacją poprawności wykonywania zobowiązań na tle takich podatków, jak: od czynności cywilnoprawnych, od spadków i darowizn oraz podatku od gier.

Istotną zaletą niniejszej publikacji wydaje się być przede wszystkim to, że stanowi ona wyraz autentycznych, praktycznych problemów związanych z szeroko pojętą kontrolą realizacji wykonywania zobowiązań podatkowych. Mam nadzieję, że niniejsze opracowanie będzie stanowić zauważalny głos w dyskusji nad wybranymi instytucjami prawa podatkowego, których ramy prawne są jednak w wielu przypadkach dalekie od doskonałości. Tym cenniejsze wydają się więc sformułowane w tym zakresie przez Autorów poszczególnych opracowań postulaty *de lege lata* i *de lege ferenda*. Choćby z tego powodu warto z opracowaniem się zapoznać.

Rafał Dowgier