

#### Sugerowane cytowanie:

Drozdek, A. (2020). Kontrola podatkowa i celno-skarbowa w czasie pandemii COVID-19. W: M. Ćwiklicki, K. Sienkiewicz-Małyjurek, (red.). *Ekonomia Społeczna. Przedsiębiorczość społeczna w czasie kryzysu* (s. 115–125). Kraków: Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. <https://doi.org/10.15678/ES.2020.2.10>

# Kontrola podatkowa i celno-skarbowa w czasie pandemii COVID-19

Adam Drozdek

**Streszczenie:** Celem opracowania jest spojrzenie na kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową przez pryzmat rozwiązań związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacjami kryzysowymi. Kluczową kwestią jest zbadanie, czy dopuszczalne jest prowadzenie kontroli podatkowych lub kontroli celno-skarbowych w oparciu o regulacje prawne COVID-19 i wydawania na ich podstawie rozstrzygnięć kończących kontrolę w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, czy wręcz przeciwnie – organy podatkowe powinny zawiesić na czas pandemii czynności kontrolne na podstawie obowiązującego prawa, wybranego orzecznictwa i poglądów doktryny. Realizowana przez organy podatkowe kontrola podatkowa i celno-skarbowa należy do jednych z najistotniejszych instytucji prawa podatkowego. Wynika to między innymi z faktu, że jednym z podstawowych zadań państwa jest czuwanie nad wywiązywaniem się podatnika z obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń podatkowych oraz kontrolowania jego prawidłowego wykonania. W ten sposób organy administracji podatkowej ujawniają i eliminują wszelkie nieprawidłowości w zakresie wywiązywania się podatnika z ciężarów na nim zobowiązań podatkowych. Kontrola służy organom podatkowym do sprawdzenia i ocenienia, czy podatnicy wykonują swoje obowiązki prawidłowo, a co w konsekwencji pozwala wykrywać nieprawidłowości i zapobiegać niekorzystnym zjawiskom.

**Słowa kluczowe:** kontrola podatkowa; kontrola celno-skarbowa; podatek; COVID-19

**Kody JEL:** K23, K34

## 1. Wstęp

Wykonywanie działalności gospodarczej przez przedsiębiorców wiąże się z płaceniem podatków. Ma to zasadnicze znaczenie dla budżetu państwa. W tym celu ustawodawca wprowadził do polskiego systemu podatkowego kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową. Ich zasadniczym celem jest ochrona interesów majątkowych Skarbu Państwa. Te dwie instytucje prawa podatkowego wzbudzają wiele kontrowersji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Materia regulacji prawnej tych instytucji jest o tyle istotna, że podejmowane czynności kontrolne przez organy podatkowe wiążą się z wnikaniem w sferę praw osobistych i majątkowych podmiotów kontrolowanych.

Jednocześnie należy podkreślić, że organy podatkowe muszą działać wyłącznie na podstawie oraz w granicach prawa. Zatem regulacje prawne ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Ustawa o COVID-19, 2020), wprowadziły zasady i tryb zapobiegania oraz zwalczania zakażenia i rozprzestrzeniania się choroby zakaźnej u ludzi wywołanej wirusem SARS-CoV-2, w tym zasady i tryb podej-

mowania działań przeciwepidemicznych i zapobiegawczych w celu unieszkodliwienia źródeł zakażenia i przecięcia dróg szerzenia się choroby, zadania organów administracji publicznej w zakresie zapobiegania oraz zwalczania tej choroby, uprawnienia i obowiązki świadczeniobiorców, świadczeniodawców oraz osób przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie zapobiegania oraz jej zwalczania oraz zasady pokrywania kosztów realizacji zadań związanych przeciwdziałaniem COVID-19, w szczególności tryb finansowania świadczeń opieki zdrowotnej dla osób z podejrzeniem zakażenia lub zakażeniem tą chorobą, w celu zapewnienia właściwego dostępu do diagnostyki i leczenia. Ustawą z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Ustawa o zmianie COVID-19, 2020) wprowadzono częściowe zmiany w zakresie zawieszenia kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych oraz biegu terminów.

W opracowaniu podjęta została próba spojrzenia na kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową przez pryzmat rozwiązań związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacjami kryzysowymi. Kluczową kwestią jest zbadanie, czy dopuszczalne jest prowadzenie kontroli podatkowych lub kontroli celno-skarbowych w oparciu o regulacje prawne COVID-19 i wydawania na ich podstawie rozstrzygnięć kończących kontrole w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, czy wręcz przeciwnie organy podatkowe powinny zawiesić na czas pandemii czynności kontrolne. W tym celu niezbędne jest także przedstawienie istoty i celów kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego oraz kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. W dalszej części opracowania scharakteryzowana zostanie także instytucja zawieszenia kontroli. Należy także zastanowić się, czy organy podatkowe w czasie trwania pandemii COVID-19 zapewniają podatnikom, w ramach prowadzonych czynności kontrolnych czynnych, udział w każdym stadium kontroli.

## 2. Istota i cele kontroli podatkowej i celno-skarbowej

Podejmując zasygnalizowane badania w pierwszym rzędzie niezbędne jest przedstawienie istoty i celów, a także różnic instytucji prawnych, jakimi są kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa.

W art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ustrojodawca wskazał, że podstawowym obowiązkiem każdego jest ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (Konstytucja 1997). Z przepisu tego należy wywnioskować, że jednym z podstawowych zadań państwa jest czuwanie nad wywiązywaniem się podatnika z obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń podatkowych oraz kontrolowania jego prawidłowego wykonania. Kontrolowanie ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych związane jest ze sprawowaniem władzy publicznej (administrowaniem). W ten sposób organy administracji podatkowej ujawniają i eliminują wszelkie nieprawidłowości w zakresie wywiązywania się podatnika z ciężących na nim zobowiązań podatkowych.

Instytucja kontroli służy organom podatkowym do sprawdzenia i ocenienia, czy podatnicy wykonują swoje obowiązki prawidłowo, a to w konsekwencji pozwala wykryć nieprawidłowości i zapobiegać niekorzystnym zjawiskom. Istota i cele kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej zostały zawarte w dwóch aktach prawnych, tj. w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Ustawa 1997) oraz w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Kra-

jowej Administracji Skarbowej (Ustawa 2016). Jeśli podatnik jest osobą prowadzącą działalność gospodarczą, a kontrola dotyczy prowadzonej przez niego działalności, to organ podatkowy stosuje w sprawach nieuregulowanych regulacje zawarte w Ordynacji podatkowej i ustawy o KAS, a także przepisy ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Ustawa 2018). Celem ograniczeń wynikających z norm ustawy Prawo przedsiębiorców jest ochrona podatników przed nadmierną ingerencją państwa w prowadzoną przez nich działalność gospodarczą. Kontrola prowadzona przez organy podatkowe powinna uwzględniać aktualne przepisy prawa podatkowego, przez które należy rozumieć zarówno przepisy ustaw podatkowych, jak i przepisy wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych, a także postanowień ratyfikowanych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych umów międzynarodowych (Ustawa 1997, art. 3 pkt 2; Adamiak 2012, s. 105).

### **2.1. Cele kontroli podatkowej**

W polskim systemie podatkowym duża część zobowiązań podatkowych powstaje z mocy prawa. W konsekwencji powoduje to przeniesienie zasadniczych obowiązków związanych z obliczeniem i zapłatą podatku z organów podatkowych na podatników. Taki system w naturalny sposób rodzi potrzebę stworzenia instrumentu sprawnej, a przede wszystkim szybkiej i skutecznej kontroli wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych, za którą odpowiedzialność ponoszą organy podatkowe (Münnich 2010, s. 72). Jednym z takich instrumentów, które organ podatkowy wykorzystuje do ochrony interesów majątkowych Skarbu Państwa, jest właśnie kontrola.

W piśmiennictwie wskazuje się, że kontrola jest to „zespół czynności, które obejmują ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań), porównanie wykonań z wyznaczeniami, w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności oraz wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami” (Antonów 2013, s. 22). Treść powołanej definicji sugeruje co najmniej cztery elementy, które wyznaczają zakres prowadzonej przez organy kontroli podatkowej. Po pierwsze, zasadniczym celem jest ujawnienie niekorzystnych zjawisk mających wpływ na finanse publiczne. Po drugie, jest to zespół czynności obejmujący ustalenie stanu obowiązującego w dniu wszczęcia kontroli. Po trzecie, ustalenie stanu rzeczywistego, jaki miał miejsce. Po czwarte, porównanie wykonania z obowiązującym prawem, w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności oraz wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami. Każda kontrola, jako działalność organów podatkowych, powinna zatem prowadzić do określonych celów, informując o jej wynikach odpowiednie podmioty, które mogą spowodować wyeliminowanie tych nieprawidłowości.

Charakteryzując cele kontroli podatkowej należy wskazać, że pierwsza grupa przepisów regulujących nadzór podatkowy została zawarta w dziale VI Ordynacji podatkowej. Zgodnie z treścią art. 281 § 2 celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni wywiązują się z obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Pojęcie obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego należy rozumieć w sposób szeroki, gdyż są to obowiązki powstające nie tylko z przepisów ustaw podatkowych oraz z przepisów aktów wykonawczych wydanych na ich podstawie, ale także są to liczne postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych aktów prawa międzynarodowego i unijnego dotyczących problematyki podatkowej. Z treści powołanej regulacji prawnej można wnioskować, że celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie wywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych

związanych z zapłatą podatku, jak również z obowiązków instrumentalnych. Jako przykład obowiązków instrumentalnych można wskazać kontrolę podatnika w zakresie prawidłowego korzystania z uprawnień podatkowych. Nadzorem może zostać także spełnianie warunków uprawniających go do zastosowania ulgi, zniżki, zwolnienia, odliczenia, czy też zwrotu podatku (Popławski 2020)<sup>1</sup>.

## 2.2. Cele kontroli celno-skarbowej

Określając cele kontroli podatkowej istotne jest odróżnienie jej od kontroli celno-skarbowej. Posiada to znaczenie nie tylko teoretyczne, ale także praktyczne.

Jak zaszyfrowano wcześniej, przepisy normujące procedurę kontroli celno-skarbowej zawarte zostały w ustawie o KAS. Zgodnie z treścią art. 54 KAS, zasadniczym celem kontroli celno-skarbowej jest sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków, stanowiących dochód budżetu państwa. Kontrola celno-skarbowa nakierowana jest na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę. Już sama nazwa procedury kontrolnej świadczy o jej specyficznym i kumulatywnym charakterze przedmiotowym, który obejmuje swym zakresem przede wszystkim tematykę celno-skarbową. Ma ona usprawiedliwiać rozszerzenie uprawnień i środków dostępnych sprawdzającym w toku kontroli celno-skarbowej w porównaniu z prowadzonym dotychczas postępowaniem kontrolnym. Kontrola celno-skarbowa scharakteryzowana w ustawie o KAS ma charakter mieszany, łączy w sobie uprawnienia kontrolne i śledcze. Kontrola ta wykorzystuje nie tylko typowe instrumenty prawne znane prawu administracyjnemu, ale także instrumenty prawne charakterystyczne dla działania policji i formacji wywiadowczych. Tym samym Krajowa Administracja Skarbowa stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową, która wykonuje zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa, oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewnia obsługę i wsparcie podatnika oraz płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, a także obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych (Ustawa 2016, art. 2). Obok zadań o charakterze typowo fiskalnym, przedmiotem kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez KAS jest również kontrola pewnych obszarów życia gospodarczego, które regulowane są przez przepisy reglamentujące działalność gospodarczą. Jako przykład można wymienić zadania, które zostały wymienione w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Ustawa 2009), czy też w ustawie z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Ustawa 1997a). Ponadto podkreślić należy, że kontrola celno-skarbowa jest szczególnego rodzaju procedurą administracyjną o charakterze policyjnym, a także regulowanym przepisami ustawy ciągiem czynności podejmowanych przez jej uczestników, zapoczątkowanym upoważnieniem organu celno-skarbowego, a kończącym się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo w formie wyniku kontroli lub protokołu. Zakres kontroli celno-skarbowej został oparty na nieobowiązujących już: ustawie o kontroli skarbowej (Ustawa 1991) oraz w ustawie o Służbie Celnej (Ustawa 2009).

<sup>1</sup> Powyższe twierdzenie znajduje odzwierciedlenie w innych przepisach ordynacji podatkowej. Z art. 286 § 1 pkt 2 w zw. z art. 276 Op jednoznacznie wynika, że kontrola służyć może także weryfikacji prawidłowości korzystania z uprawnień podatkowych. Nie może być jednak przedmiotem kontroli podatkowej to, czy podatnik skorzystał z przysługujących mu uprawnień, a jeśli nie, to dlaczego.

Mając na uwadze powyższe należy zatem stwierdzić, że zasadniczym celem kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej jest zapewnienie organom podatkowym realizacji zasady prawdy materialnej w kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, do czego konieczne jest ustalenie wszystkich okoliczności kształtujących podatkowoprawy stan faktyczny. Kontrola ma zabezpieczyć dokumenty, zbadać księgi podatkowe, ustalić stan faktyczny w momencie rozpoczynania kontroli, uzyskać niezbędne na tym etapie wyjaśnienia (Wyrok NSA z dnia 29 maja 2013). Tak rozumiana kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa z punktu widzenia legalności, polega na sprawdzeniu zgodności działania podmiotów kontrolowanych z przepisami prawa podatkowego. Przepisy prawa podatkowego konsekwentnie odróżniają dwie instytucje regulujące weryfikację rozliczeń należności publicznoprawnych, takie jak: postępowanie kontrolne i kontrola celna. Kontrola podatkowa wykonywana jest przez Naczelnika Urzędu Skarbowego. Kontrolę podatkową regulują przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. Z kolei kontrola celno-skarbowa wykonywana jest na podstawie przepisów ustawy o KAS. Zastąpiła ona postępowanie kontrolne uregulowane w ustawie o kontroli skarbowej oraz kontrolę celną unormowaną w ustawie o Służbie Celnej.

### 3. Zawieszenie prowadzenia kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych w czasie pandemii COVID-19

Konieczność prowadzenia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w sposób ciągły i szybki nie może przekreślać wymogu realizowania działań procesowych zgodnie z prawem. Jednak w toku jej trwania mogą pojawić się przeszkody, które uniemożliwiają dalszy prawidłowy przebieg. Jeżeli przeszkody te mają charakter przejściowy, to na organie podatkowym spoczywa podjęcie działań, mających na celu ich wyeliminowanie oraz zawieszenia kontroli. Zawieszenie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej oznacza wstrzymanie jej przebiegu. Wiąże się to również, co do zasady, ze wstrzymaniem wszystkich czynności procesowych, które są podejmowane przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Przyczyną zawieszenia jest zaistnienie okoliczności faktycznych lub prawnych powodujących niemożność lub bezcelowość dalszego prowadzenia kontroli, o ile okoliczności te mają charakter przejściowy i usuwalny. Instytucja zawieszenia kontroli podatkowej lub celno-skarbowej może mieć zastosowanie na każdym jego etapie (Bogucka-Felczak 2019, s. 1192).

Zawieszenie kontroli podatkowej jako instytucja i kategoria prawna stosowana jest w oparciu o przepisy proceduralnego prawa podatkowego, w szczególności art. 201 § 1 oraz 1a Op, w której zawarte zostały obligatoryjne przesłanki zawieszenia kontroli podatkowej lub celno-skarbowej z urzędu<sup>2</sup>. Należą do nich śmierć strony, konieczność rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego, śmierć przedstawiciela ustawowego strony, utrata przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych. Zawieszenie kontroli, ale tylko w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej, następuje również do czasu, gdy decyzja o odpowiedzialności tej osoby stanie się ostateczna. Oznacza to, że w przypadku wystąpienia po wszczęciu kontroli podatkowej lub celno-skarbowej którejkolwiek z przesłanek, organ podatkowy ma obowiązek zawiesić prowadzoną przez siebie kontrolę. Natomiast w przypadkach wymienionych w art. 201 § 1b Op, zawieszenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej z urzędu ma charakter fakultatywny, co oznacza, że to od organu podatkowego zależy podjęcie rozstrzygnięcia o zawieszeniu kontroli. Ze względu na to, że zawieszenie ogranicza zasadę szybkości

<sup>2</sup> Zawieszenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej na wniosek przewiduje art. 204 Op.

oraz ciągłości kontroli podatkowej lub celno-skarbowej, może ono mieć miejsce tylko w przypadkach wyraźnie określonych w przepisach Ordynacji podatkowej. Niezawieszenie kontroli w takiej sytuacji spowoduje wadliwość wydanej decyzji, jak również utrudni dalsze jej prowadzenie (Zimmermann 1998, s. 192). Nie oznacza to, że strona nie ma uprawnień do składania żądań w tym zakresie. Skutkiem zawieszenia kontroli jest przekazanie czynności procesowych, a co za tym idzie, odsunięcie w czasie rozstrzygnięcia w sprawie oraz nienaliczanie odsetek w tym czasie, tj. od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu kontroli podatkowej do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszanej kontroli, odsetek od zaległości podatkowych.

Unormowanie kwestii kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej określone zostały również w ustawie o COVID-19. W myśl art. 15zszs ust. 1 w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID bieg terminów procesowych i sądowych w postępowaniach:

- 1) sądowych – w tym sądowno-administracyjnych,
- 2) egzekucyjnych,
- 3) karnych,
- 4) karnych skarbowych,
- 5) w sprawach o wykroczenia,
- 6) administracyjnych,
- 7) postępowaniach i kontrolach prowadzonych na podstawie ustawy Ordynacja podatkowa,
- 8) celno-skarbowych,
- 9) w sprawach, o których mowa w art. 15f ust. 9 ustawie o grach hazardowych,
- 10) innych prowadzonych na podstawie ustaw,

nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Uwzględniając powyższe, zawieszenie terminów procesowych nie oznacza, iż postępowanie nie może się toczyć, a wręcz przeciwnie – żadna regulacja prawna ustawy zmieniającej ustawę o COVID-19 nie wskazuje, aby w okresie stanu zagrożenia epidemicznego/stanu epidemii bieg kontroli podatkowych lub kontroli celno-skarbowych ustawał z mocy prawa. Rozwiązanie to stanowi odstępstwo od zawieszenia kontroli podatkowej uregulowanej w Ordynacji podatkowej. Potwierdza to m.in. treść art. 15zszr ust. 1. ustawy zmieniającej ustawę o COVID-19, zgodnie z którym w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów:

- 1) od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem,
- 2) do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki,
- 3) przedawnienia,
- 4) których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności, a także popadnięcie w opóźnienie,
- 5) zawitych, z których niezachowaniem ustawa wiąże ujemne skutki dla strony,
- 6) do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju,

nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Analizując unormowania ustawy COVID-19 należy jednoznacznie zwrócić uwagę, że treść art. 15zszs ust. 1 ww. aktu prawnego stanowi podstawę wyłącznie do zawieszenia terminów

procesowych w kontrolach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej oraz w kontrolach celno-skarbowych. Istotne jest także, że obowiązujące przepisy nie zawierają legalnej definicji terminów procesowych. W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że takim terminem jest okres do dokonania określonej przepisami prawa podatkowego czynności procesowej przez podmioty będące uczestnikami kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Z uwagi na możliwość zawierania w określonych ustawach zarówno norm materialnych jak i procesowych, dla zakwalifikowania określonego terminu do terminu materialnego lub terminu procesowego powinien decydować tylko przedmiot regulacji, a zatem czy dotyczy terminu kształtowania praw lub obowiązków, czy dokonania czynności procesowej w toku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej (Adamiak 2017, s. 105). Jeżeli na potrzeby niniejszej analizy przyjmiemy, że termin procedura to synonim postępowania, to przepisami proceduralnymi są te i tylko te przepisy, które regulują sytuację prawną organu podatkowego oraz stron postępowania, tj. od chwili wszczęcia postępowania do jego zakończenia – w postępowaniu jurysdykcyjnym – decyzją ostateczną (Wyrok NSA w Katowicach z dnia 12 września 2000, wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2014). W uzasadnieniu do wyroku NSA podzielił argumentację przytoczoną przez B. Brzezińskiego w aprobującej glosie do wyroku NSA w sprawie o sygn. I SA/Ka 842/96. Zdaniem powołanego autora pojęcie terminu proceduralnego wiąże się z pojęciem procedury (postępowania) oraz przepisami proceduralnymi. Przepisy dotyczące postępowania – w prawie podatkowym – tworzą odrębny, łatwy do identyfikacji blok uregulowań. W latach 1981-1997 był to Kodeks postępowania administracyjnego, od 1998 r. Dział IV Ordynacji podatkowej – Postępowanie podatkowe. Zwrócono też uwagę, że przepisy proceduralne mogą być – sporadycznie – zamieszczane w ustawach podatkowych zawierających co do zasady przepisy prawa materialnego (np. art. 8 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn). Jeżeli pojęcie „termin proceduralny” łączymy z terminem „przepis proceduralny” to oznacza, że kwalifikacja przepisu jako proceduralnego przesądza o kwalifikacji terminu zeń wynikającego (Brzeziński 2000, s. 391). Oznacza to, że w okresie stanu zagrożenia epidemicznego/stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 terminy do dokonania czynności procesowych nie biegają.

W świetle powyższych ustaleń należy przyjąć, że zawieszenie dotyczy wyłącznie terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego. W tym kontekście powstają wątpliwości, czy w tym pojęciu mieszczą się również terminy przewidziane prawem podatkowym. Odpowiedź na to pytanie nie jest jednoznaczna. Zasadniczo w doktrynie i orzecznictwie przyjmuje się, że prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa, jakkolwiek podział ten nie ma źródła normatywnego. Gałęzie prawa obejmują kompleksy norm regulujących stosunki społeczne tego samego rodzaju. Wyodrębnienie danej dziedziny jest możliwe, jeżeli należące do niej normy charakteryzują się w takim stopniu wspólnymi cechami odróżniającymi je od innych norm, a jako całość stanowią przedmiot, o którym można wypowiedzieć jakies twierdzenia teoretyczne (Wróblewski, Zawadzki i Lang 1986). Tym samym dany zespół norm prawnych można uznać za odrębną od prawa administracyjnego gałąź prawa, jeżeli istnieją swoiste dla niego: przedmiot, podmiot, metoda, funkcja i zasady wiodące regulacji. W literaturze przedmiotu podkreśla się natomiast, że faktem bezspornym jest, że obecnie nie budzi już wątpliwości, że jest ono odrębną gałęzią prawa. Przesądza o tym przede wszystkim możliwość wyodrębnienia norm prawa podatkowego spośród innych norm prawa finansowego, gdy wskażemy jako kryteria przedmiot unormowania, budowę tych norm, cechy, sposób oraz cel regulacji stosunków. Przemawia za tym również istnienie zasadniczych różnic w samych założeniach i filozofii regulacji prawnej w prawie podatkowym w porównaniu z innymi dziedzinami zalicza-

nymi do prawa finansowego, a ponadto wyodrębnione są źródła prawa oraz własna procedura i wykształcenie własnych instytucji prawnych. Wskazuje się jednak, że prawo podatkowe, ze względu na przyjętą metodę regulacji opartej na władztwie i podporządkowaniu, wykazuje znaczące podobieństwo do prawa administracyjnego. Prawo podatkowe – wywodzące się z prawa administracyjnego – pozostaje w dalszym ciągu silnie z nim związane (Marianiński 2009, s. 13). Zdaniem K. Radzikowskiego, niezależnie od sposobu regulacji normatywnej postępowanie przed organami podatkowymi pozostaje rodzajem postępowania administracyjnego, a wydana w jego toku decyzja nosi wszystkie cechy instytucji decyzji administracyjnej (Radzikowski 2016, s. 95). Ogólny i nieostry charakter art. 15zszr utrudnia dokonanie jego precyzyjnej wykładni. W przypadku przyjęcia szerokiej koncepcji pojęcia prawa administracyjnego dopuszczalna jest interpretacja, która zezwala na jego stosowanie również w zakresie zobowiązań podatkowych. Natomiast uznanie, że prawo podatkowe stanowi całkowicie odrębną od prawa administracyjnego gałąź prawa i dokonanie w ten sposób ścisłej wykładni art. 15zszr prowadzi to do wniosku, że wspomniane w nim zawieszenie przedawnienia terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego nie odnosi się do przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W tym miejscu warto podkreślić, że z wykładni celowościowej i systemowej wnioskuje się, iż treść art. 15zszr ustawy o COVID-19 nie ma zastosowania do terminów materialnych wynikających z ustaw podatkowych. Przykładowo należy zwrócić uwagę, że terminem materialnym jest także termin do złożenia rocznego zeznania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Gdyby zatem zamiarem ustawodawcy było zastosowanie art. 15zszr do materialnych terminów podatkowych, niepotrzebna stałaby się regulacja art. 15zszj odrębnie kształtująca skutki złożenia zeznania za 2019 r. po ustawowym terminie. Nadto wydaje się, że celem zmian wprowadzonych 31 marca 2020 r. miało być m.in. stworzenie warunków niwelujących ewentualne niekorzystne dla przedsiębiorców skutki wprowadzonego stanu zagrożenia epidemicznego/epidemii. W te cele przyjęte przez ustawodawcę nie wpisuje się np. koncepcja zawieszenia terminów zwrotów bezpośrednich podatku od towarów i usług dla podatników.

Podsumowując tę część rozważań nasuwa się konkluzja, że organy podatkowe mogą kontynuować prowadzone kontrole podatkowe oraz kontrole celno-skarbowe według ustawy o COVID-19. Zawarty w treści art. 15zszr ust. 1 ustawy zmieniającej o COVID-19 zwrot: „bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów” oznacza, że znajduje on zastosowanie w przypadku nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego. W konsekwencji powoduje to, że nie znajduje on zastosowania do terminów określonych w przepisach prawa podatkowego. Prawo podatkowe i prawo administracyjne stanowią bowiem odrębne kategorie. Potwierdza to także treść ust. 7 art. 15zszs ustawy o COVID-19, w myśl którego czynności dokonane w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 w prowadzonych przez organy podatkowe kontrolach podatkowych i celno-skarbowych są prawnie skuteczne. W praktyce oznacza to, że organ podatkowy może wszcząć i prowadzić kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

Analizując kontrolę podatkową i kontrolę celno-skarbową w czasie epidemii COVID-19 nie można także pominąć czynnego udziału strony. Ustawa o COVID-19 wprowadza także ograniczenia dotyczące udziału strony w postępowaniu. W myśl ust. 4 pkt 1 art. 15zszs ustawy zmieniającej o COVID-19 w okresie, o którym mowa w ust. 1 strona, uczestnik postępowania, kontrolowany i ich kontrahent oraz organ, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska w trybie art. 106 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, są obo-



wiązani na żądanie organu, sądu lub podmiotów prowadzących odpowiednio postępowanie lub kontrolę w wyznaczonym przez nich terminie do dokonania czynności określonej w tym żądaniu, jeżeli wymaga tego interes publiczny lub ważny interes podatnika – w przypadkach, o których mowa w ust. 1 pkt 4 i 7-9. W konsekwencji, w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, organ ma prawo zobowiązać podatnika do dokonania czynności tylko wówczas, gdy wymaga tego interes publiczny lub ważny interes podatnika. W żądaniu, o którym mowa w ust. 4 organ podatkowy, prowadzący kontrolę podatkową lub celno-skarbową, wskazuje na przyczyny jego wystąpienia. Z przepisu tego *a contrario* wynika, że w innych przypadkach podatnik może, ale nie musi, dokonywać czynności w kontroli, w tym wykonywać swe ustawowe uprawnienia. W szczególności dotyczy to czynności, z którymi ustawa wiąże istnienie terminów procesowych. W takim przypadku brak działania strony powoduje konieczność oczekiwania do upływu terminu procesowego, liczonego z uwzględnieniem okresu zawieszenia z art. 15zszs ust. 1, przy czym należy podatnika o tych prawach pouczyć. W konsekwencji należy stwierdzić, iż omawiane unormowanie nie formułuje generalnego zakazu kierowania wobec podatnika żądań, z których wynikają terminy procesowe, tyle tylko, że – poza wypadkami z art. 15zszs ust. 4 – termin ten podlegać będzie zawieszeniu. Tym bardziej, jak wskazano wyżej, czynności dokonane w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID w kontrolach podatkowych lub celno-skarbowych są skuteczne. Jednocześnie jednak w ww. okresie organ nie jest bezwzględnie zobligowany do dokonywania czynności procesowych, bowiem zgodnie z art. 15zszs ust. 11 zaprzestanie czynności przez organ podatkowy prowadzący kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID nie może być podstawą wywodzenia środków prawnych dotyczących bezczynności, przewlekłości lub naruszenia prawa strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki.

Reasumując ten wątek rozważań należy stwierdzić, że czynności nie powinny być prowadzone z udziałem strony, jeśli dla podejmowanych przez organ podatkowy czynności przewidziany jest termin procesowy. Organy podatkowe mogą zatem rozpatrywać sprawę gromadząc materiał dowodowy pozyskany w ramach współpracy, lecz wszelkie żądania wobec strony, z których wynikają terminy procesowe, nie powinny być kierowane w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19.

#### 4. Zakończenie

Przeprowadzone rozważania potwierdzają tezę, że kontrola podatkowa znacząco różni się od kontroli celno-skarbowej. Świadczą o tym cel i przedmiot kontroli, ale również fakt, że działania podejmowane w ramach kontroli celno-skarbowej odnoszą się do działań policyjnych. W związku z tym regulacje prawne zawarte w ustawie o COVID-19 oraz ustawie zmieniającej o COVID-19 nie mają zastosowania do kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Ustawy o COVID-19 nie są przepisem prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 Op. Nie ma zatem żadnych podstaw do zawieszania postępowań podatkowych w związku z COVID-19. Z treści art. 15zszs ust. 1 ustawy o COVID jednoznacznie wynika, że bieg terminów procesowych m.in. w postępowaniach podatkowych prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej nie rozpoczyna się, a zainicjowany ulega zawieszeniu na ten okres. Nie jest to więc zawieszenie postępowania w rozumieniu art. 201 Op. W praktyce oznacza to, że organ podatkowy nie jest związany terminami prowadzenia kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. W cza-

sie trwania pandemii organ podatkowy może wydać odpowiednio decyzję podatkową, która uwzględni np. żądanie strony. Zadaniem kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej w czasie trwania pandemii/epidemii jest sprawdzenie, czy kontrolowani, tj. podatnicy, płatnicy, inkasenci i następcy prawni, wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Organy podatkowe sprawdzają, czy podmioty w czasie pandemii, na których ciąży obowiązek podatkowy, nie uchylają się od jego spełnienia i to nie tylko w kwestii zapłaty podatku, ale też czy prawidłowo korzystają z uprawnień, jakie daje im materialne prawo podatkowe.

W czasie trwania pandemii COVID-19 nie jest w pełni realizowane prawo wglądu podatnika do akt sprawy oraz sporządzania kopii. Należy także zastanowić się, czy organy podatkowe w czasie trwania pandemii COVID-19 zapewniają podatnikowi, w ramach prowadzonych czynności kontrolnych czynnych, udział w każdym stadium kontroli. Należy bowiem pamiętać, że organ podatkowy, poza sytuacjami określonymi w art. 179 § 1 Op, nie ma podstaw do odmowy spełnienia żądania podatnika w zakresie wglądu do akt postępowania oraz dokonywania czynności wymienionych w powołanym przepisie. Nie może on zatem odmówić wglądu do akt sprawy podatnikowi, który chce się zapoznać z ich treścią.

## Literatura

- Adamiak, B. (2017). Rodzaje terminów, W: Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (s. 105). Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex we Wrocławiu.
- Antonów, D. (2013). Kontrola podatkowa w procesie stosowania prawa podatkowego, W: Malinowski P., Nowak T., Sędkowska A. (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki* (s. 22). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Bogucka-Felczak, M. (2019). Istota zawieszenia postępowania, W: H. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (s. 1192). Warszawa: C.H. BECK.
- Brzeziński, B. (2000). *Glosa do wyroku NSA sygn. I SA/Ka 842/96*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000 (4).
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- Mariański, A. (2009). *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Münnich M. (2010). *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*. Lublin: Katolicki Uniwersytet Lubelski.
- Popławski, M. (2020). *Komentarz do art. 218*, W: Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Warszawa: Lex/el.
- Radzikowski, K. (2016). W: *Dylematy kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego – relacja procedury podatkowej do procedury administracyjnej*, Dowgier R., Popławski M. (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*. Białystok: Temida 2.
- Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997a r. Prawo energetyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 755)
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 256 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 505)
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 847 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020 r., poz. 374)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. 2016 r., poz. 1799 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 720 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 568)

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. 2019 r., poz. 1292 z późn. zm.)  
 Wróblewski, J., Zawadzki S., Lang W. (1986). *Teoria państwa i prawa*. Warszawa: PWN.  
 Wyrok NSA w Katowicach z dnia 12 września 2000 r., sygn. I SA/Ka 660/98, Lex nr 44727  
 Wyrok NSA z dnia 29 maja 2013 r., sygn. II FSK 1895/11, Lex nr 1329415  
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 lutego 2014 r., sygn. III SA/Wa 2648/13, Lex nr 1580248  
 Zimmermann, J. (1998). *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe*. Toruń: TNOiK.

## Tax, customs and fiscal inspection during the COVID-19 pandemic

**Summary:** The objective of this paper is to look at the tax, customs and fiscal inspection through the prism of solutions associated with counteracting, preventing and combating COVID-19, other infectious diseases and the subsequent crisis situations. It is important to determine whether it is acceptable to conduct tax, customs and fiscal inspections based on the COVID-19 related legal regulations, and to issue decisions terminating inspections within the meaning of the tax law or, on the contrary, the tax authorities should suspend inspections during the pandemic on the basis of applicable law, selected case law and the doctrine. The tax, customs and fiscal inspection carried out by the tax authorities is one of the most important tax law institutions. This is due to the fact that one of the basic tasks of the state is to make sure that taxpayers properly fulfil their tax obligations. In this way the tax administration authorities reveal and eliminate any irregularities in meeting tax obligations by taxpayers. The inspection is used by the tax authorities to check and evaluate whether taxpayers perform their duties properly, which in turn allows them to detect irregularities and prevent unfavourable phenomena.

**Keywords:** tax inspection, customs and fiscal inspection, tax, COVID-19

**JEL codes:** K23, K34

### Informacje o autorze

#### Adam Drozdek, dr

ORCID: 0000-0002-0942-3347

Katedra Polityk Regulacyjnych

Kolegium Gospodarki i Administracji Publicznej

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

ul. Rakowicka 27, 30-510 Kraków

e-mail: adam\_drozdek@poczta.onet.pl

Publikacja została sfinansowana ze źródeł własnych.

### Prawa autorskie i licencja / Copyright and License



Publikacja na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa –  
 Użycie niekomercyjne – Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe (CC BY-ND 4.0)  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed/pl>

This work is published under the terms of the Creative Commons  
 Attribution – NoDerivatives International (CC BY-ND 4.0) License  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0>

Wydane przez Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

Małopolska Szkoła Administracji Publicznej

Published by Cracow University of Economics – Krakow, Poland.

Małopolska School of Public Administration of the Cracow University of Economics