

Andrzej Huchla

Uniwersytet Wrocławski, Polska

andrzej.huchla@uwr.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-3119-742X>

Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa w sprawach, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Tax Control and Customs and Fiscal Control in Cases Where a General Anti-Avoidance Rule May Apply

Abstract: Pursuant to the provisions of the Tax Ordinance, if an anti-avoidance clause may apply in a tax control or a customs and fiscal control, the Head of the National Fiscal Administration (NFA), at the request of the control body, takes over such control in whole or in part and initiates tax proceedings within its scope. The control will be continued if no decision using the GAAR is issued in the tax proceeding carried out by the Head of the NFA. Detailed regulations define the procedure and effects of the Head of the NFA taking over control, but do not remove doubts related to the condition that it should take place as a result of an application to the Head of the NFA and the possibility of taking over the case only in part, and the effects of such partial takeover.

Keywords: customs and fiscal control, general anti-avoidance rule, tax control

Słowa kluczowe: kontrola celno-skarbowa, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, kontrola podatkowa

Wprowadzenie

Regulacja prawna relacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej to wycinek bardzo obszernego zestawu

przepisów Ordynacji podatkowej¹, dotyczących zasady i procedur stosowania klauzuli. Zawiera się w czterech zaledwie artykułach (119g–119gb i 119k), choć oczywiście powiązanych z licznymi innymi przepisami tej – i nie tylko tej – ustawy. W pewnym sensie jest to regulacja niesamodzielna, ponieważ większość tych przepisów dotyczy – według stosowanego przez nie same zwrotu – „postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej”. Dlatego można odnieść wrażenie, że sytuacja prawna wszystkich tych procedur została w kontekście klauzulowym niejako ujednolicona. Jednak jest to teza uprawniona jedynie na poziomie najbardziej ogólnym, przede wszystkim sprowadzającym się do stwierdzenia zaangażowania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jako organu centralizującego liczne specjalne kompetencje podatkowe². Kolejne szczegółowe ustalenia dość wyraźnie rozgraniczają działania podejmowane w stosunku do postępowania podatkowego z jednej strony, a obu rodzajów kontroli z drugiej. Jest to zresztą w pełni uzasadnione, zważywszy znaczne odmienności w założeniach, celach i przebiegu kontroli w stosunku do „tradycyjnego” postępowania podatkowego. Właśnie te różnice uzasadniają, moim zdaniem, oddzielne zainteresowanie się wpływem przepisów działu IIIA na działalność kontrolną organów podatkowych i organów Krajowej Administracji Skarbowej. Dopiero w ten sposób można uzyskać kompletny obraz znaczenia przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Celem niniejszego opracowania jest więc wydobycie i ocena specyfiki zastosowania klauzuli na etapie kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej. Służyć temu ma analiza przepisów bezpośrednio i pośrednio regulujących tę materię.

1. Formuła przejęcia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS

Najważniejsza oczywiście jest wyrażona w art. 119g § 1 zasada, według której Szef KAS przejmuje w całości lub części kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, w których może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a. Od razu widać istotną specyfikę w potraktowaniu kontroli: mogą one być przez Szefa KAS tylko przejęte, a nie wszczęte (jak postępowanie podatkowe). Jest to więc zawsze działanie wtórne w stosunku do „zwykłych” organów podatkowych. Wiązą się z tym charakterystyczne konsekwencje, o których będzie mowa dalej.

Redakcja art. 119g § 1 wskazuje, że przejęcie kontroli jest obligatoryjnym wymogiem prawidłowości działania i powinno zostać dokonane zawsze, gdy zachodzi

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), powoływana dalej jako „ustawa”; nieoznaczone artykuły i jednostki redakcyjne są przepisami tej ustawy.

2 B. Dauter, (w:) S. Babiarz, R. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2019, s. 829–830.

ewentualność zastosowania klauzuli. Są jednak istotne, wynikające wprost z przepisów wyjątki.

Od razu w art. 119g § 2 jest zastrzeżenie, że w zakresie podatków objętych właściwością samorządowych organów podatkowych szef KAS może przejąć, na wniosek tych organów, wyłącznie postępowanie podatkowe – czyli nie kontrolę podatkową (kontrola celno-skarbowa w ogóle nie wchodzi tu w grę). Obecnie sytuacja jest więc oczywista: w razie kontroli dotyczących podatków lokalnych samorządowe organy podatkowe mają obowiązek same zakończyć kontrolę podatkową, także wtedy, gdy zauważona zostaje możliwość wykorzystania klauzuli. Oznacza to między innymi, że sprawa z zastosowaniem art. 119g może odbyć się zupełnie poza Szefem KAS. Jeżeli kontrolowany podatnik stosuje się do ustaleń protokołu (w szczególności wpłaci wskazaną w nim zaległość podatkową), nie będzie podstaw do wszczęcia postępowania i przekazania go Szefowi KAS.

Ciekawe, że tego wyjątku nie było w pierwszej wersji art. 119g; w brzmieniu obowiązującym do lutego 2017 r. § 2 tego artykułu nie czynił różnicy między postępowaniem a kontrolami. Wyłączenie przejęcia kontroli podatkowej projektodawcy nowelizacji uzasadniali obawami o pochopne próby wykorzystania Szefa KAS poprzez przerwienie na niego ciężaru potencjalnie kłopotliwej sprawy od razu na etapie kontroli prowadzonej przez organ nieprzygotowany do rozstrzygania tak trudnych problemów³. Argumentacja taka jest mocno wątpliwa. Po pierwsze, Szef KAS zawsze dysponuje kompetencją do odmowy przejęcia sprawy (art. 119gb § 1). Po drugie, jeżeli kontrola podatkowa, w której samorządowy organ podatkowy sam stosował klauzulę, doprowadzi do wszczęcia postępowania, i tak powinno ono zostać przekazane Szefowi KAS, który dodatkowo być może będzie musiał wykazywać nieprawidłowość stanowiska organu kontrolnego. Wcześniejsza wypowiedź Szefa KAS mogłaby sprawę nawet przyspieszyć – albo przez wyeliminowanie zastosowania klauzuli, albo przez szybsze jej użycie.

Inne ograniczenie wynika z art. 119a § 1 pkt 4, wykluczającego zastosowanie klauzuli do podatku od towarów i usług. Tym samym w ogóle nie ma podstaw do rozważania kwestii przejęcia (czy to postępowania, czy kontroli), a odpowiednią procedurę przeprowadzi organ właściwy na podstawie przepisów ogólnych. Reguła ta odnosi się również do ewentualnego zastosowania art. 5 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁴, czyli konstrukcji merytorycznie zbliżonej do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. To podobieństwo obu mechanizmów nakazuje zgłosić kolejną wątpliwość co do zasadności zróżnicowania stanu prawnego

3 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., druk Sejmu VIII kadencji nr 2860, s. 65, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>

4 Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.

tylko ze względu na rodzaj podatku. Jest to jednak pytanie ogólniejsze, bez związku ze specyfiką akurat kontroli podatkowej czy celno-skarbowej.

W ramach trzeciego wyjątku nie podlegają trybowi z art. 119g § 1, bo nie ma w nim o nich wzmianki, czynności sprawdzające. Co prawda jest to inna procedura (choć też kontrolna) i w jej profilu normatywnym na pewno niełatwo doszukać się wyraźnej szansy na zastosowanie klauzuli, ale wykluczyć tego nie można (np. w związku z art. 272 pkt 3 i 5). Jednak niezależnie od przebiegu (w tym „klauzulowego”) czynności sprawdzających właściwy organ pierwszej instancji czynności te dokończy, a podatnik jak zawsze ma możliwość dokonania korekty deklaracji, także np. po myśli organu stosującego klauzulę.

2. Przesłanki i tryb przejścia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS

W zakresie przejścia kontroli, o którym mówi art. 119g § 1, rozważenia wymagają przede wszystkim przesłanki tego przejścia.

Pierwszą i najważniejszą, bo ściśle merytoryczną, jest możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a. Już takie sformułowanie budzi poważne zastrzeżenia. O ile jest uzasadnione w odniesieniu do postępowania podatkowego, to w kontekście przejścia kontroli podatkowej i kontroli skarbowej okazuje się niewłaściwe. Ani kontrola podatkowa, ani kontrola skarbowa nie kończą się decyzjami. Co więcej, nie muszą być łączone z decyzją, o ile nie zostanie wszczęte postępowanie podatkowe nawiązujące do protokołu bądź wyniku kontroli (bo podatnik się do nich zastosuje)⁵. Nie ma chyba jednak wątpliwości, że przepis ma na celu spowodowanie tego, żeby każda kontrola, w której zauważono ewentualność wykorzystania klauzuli, została przekazana Szefowi KAS. Dlatego trafniejsze wydaje się sformułowanie, jakie zawarłem w tytule artykułu: „w których może mieć zastosowanie art. 119a”. Mieszczą się w nim wszystkie proceduralne przypadki analizy zastosowania klauzuli, a ponadto w żaden sposób nie przesądza się wyniku takiej analizy. Oczywiście nie ma podstaw do twierdzenia, że obecne brzmienie przepisu znacząco utrudnia osiągnięcie założonego przezeń celu, ale lepiej unikać wszelkich dwuznaczności, potencjalnie generujących problemy interpretacyjne.

Należy też pamiętać, że przejście możliwe jest tylko w wymienionych w 119g § 1 rodzajach spraw, tj. kontrolach wszczętych w zakresie, w jakim mogą być prowadzone określone rodzaje wymiarowych postępowań podatkowych.

5 A. Huchla, *Wszczęcie, przejście i prowadzenie spraw, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, (w:) P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian*. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec, Warszawa 2020, s. 232–233.

Drugą przesłanką, wyglądającą na proceduralną, jest wniosek organu kontrolnego do Szefa KAS. Zewnętrznie jest to rzeczywiście czynność formalna, skoro taki wniosek należy sporządzić i przekazać, ale u jego podstaw muszą leżeć istotne ustalenia merytoryczne. Organ kontrolny ma stwierdzić, w związku z prowadzoną przez siebie kontrolą, zaistnienie sytuacji mogącej powodować zastosowanie klauzuli. Jest to, wobec charakteru i sposobu normatywnego ujęcia art. 119a, spore wyzwanie. Stosowanie klauzuli – przeciw z samej jej istoty ogólnej – wymaga dużej wnikliwości przy analizie i treści przepisu, i stanu faktycznego sprawy⁶. Okazuje się zatem, że o ile samo zastosowanie klauzuli zasadniczo zarezerwowane jest dla Szefa KAS, o tyle rozpoznanie przypadków jej użycia pozostaje w gestii „zwykłych” organów podatkowych pierwszej instancji. Sytuacja taka rodzi trojakiemu rodzaju niebezpieczeństwa: unikania przekazania, aby nie wchodzić w nieco ryzykowny kontakt z centralnym organem KAS, próby przekazania „na wszelki wypadek”, aby nie narazić się na zarzut zaniechania albo wręcz żeby pozbyć się kłopotliwej sprawy i wreszcie niezłożenia wniosku z powodu braku dostatecznego rozeznania⁷. Można założyć, że wniosek nieuzasadniony spotka się z odmową, ale dwa pozostałe przypadki mogą doprowadzić do utrwalenia stanu niezgodnego z prawem.

Trzeba mieć na uwadze, że w zakresie spraw objętych art. 119g organy kontrolne (naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych) nie są organami właściwymi rzeczowo. Sformułowanie „przejmuje” jest kategoryczne i oznacza pozbawienie właściwości organów prowadzących kontrolę na rzecz Szefa KAS. Co bardzo charakterystyczne, pozbawienie to jest niezależne od tego, czy klauzula faktycznie będzie użyta – sama możliwość jej zastosowania przesądza o konieczności działania Szefa KAS. Jeżeli mimo to do przejęcia nie dojdzie, powstaje problem oceny prawnej takiej sprawy – właśnie ogólniej „sprawy”, a nie kontroli lub postępowania. Nie istnieje bowiem tryb zakwestionowania, ze względu na naruszenie przepisów o tak rozumianej właściwości rzeczowej, kontroli podatkowej czy kontroli celno-skarbowej (nie stosują się do nich przepisy art. 240 i n. ani 247 i n., czyli o wznowieniu postępowania i stwierdzeniu nieważności decyzji). Nieprawdopodobny praktycznie jest zarzut o nieuwzględnienie klauzuli wobec protokołu kontroli podatkowej, a w odniesieniu do wyniku kontroli celno-skarbowej w ogóle nie ma żadnych możliwości wskazywania uchybień. Dopiero więc jeżeli dojdzie do wszczęcia postępowania, będą podstawy do wysunięcia odpowiedniego zarzutu, który zresztą od razu będzie też miał samodzielne znaczenie w odniesieniu do postępowania, też przecież podlegającego przejęciu. Jeżeli z kolei wszystko odbędzie się bez zwracania uwagi na uwarunko-

6 Zob. np. W. Nykiel, Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne, (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I, Warszawa 2019, s. 384–386.

7 A. Huchla, *Wszczęcie...*, *op. cit.*, s. 235.

wania klauzulowe, w szczególności jeśli zostanie wydana prawomocna decyzja organu innego niż Szef KAS, są wyraźne podstawy do jej wzruszenia. Gdyby do tego doszło, trudno jednoznacznie przesądzić, jak należy zakwalifikować wadliwie przeprowadzoną uprzednią kontrolę. Praktycznie nie powinna wywoływać skutków prawnych, ale formalnie podważyć jej raczej się nie da. Jeszcze bardziej skomplikowaną sytuację można sobie wyobrazić, gdyby wskutek błędnie nieprzejętej kontroli podatnik skorygował deklarację i wpłacił podatek. Zapewne również i to podlegałoby weryfikacji po powrocie do sprawy, jeżeli takowy miałby miejsce. W sumie można stwierdzić, że ostatecznym skutkiem pominięcia konieczności przejęcia kontroli byłby więc stan poważnej niepewności i groźba zakwestionowania rozstrzygnięć funkcjonujących już w obrocie prawnym. W świetle powyższych uwag istotne jest jednak, że takie niebezpieczeństwo w małym stopniu dotyczy samodzielnej roli kontroli i ujawnić się może tylko przy okazji zarzutów wobec nieprzekazania postępowania podatkowego. Wydaje się ponadto, że przejęcie postępowania konwaliduje nieprawidłowość polegającą na nieprzekazaniu kontroli, chociaż szczegóły takiej sytuacji wymagałyby na pewno wnikliwej analizy.

Nie da się nie zauważyć, że do spotęgowania wskazanych trudności i niebezpieczeństw niewątpliwie może się przyczynić brak w miarę przynajmniej jednoznacznej procedury wyszukiwania kontroli, które mogą być kojarzone z klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. Można tylko założyć, że działa jakiś system w ramach realizowania uprawnień nadzorczych Szefa KAS.

3. Zakres i skutki przejęcia kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS

Tak czy inaczej, działanie prawidłowe powinno wyrażać się w stwierdzeniu ewentualności zastosowania art. 119a i w wyniku tego właściwie automatycznym złożeniu wniosku do Szefa KAS o przejęcie kontroli. Treść wniosku określa art. 119g § 1 i w obszarze jego regulacji są to składniki oczywiste. Brakuje jednak nawiązania do możliwości przejęcia „w całości lub w części”, czyli zakresu przejęcia. Wobec milczenia przepisu nasuwa się pogląd o pełnej dowolności, czyli o możliwości złożenia wniosku przejęcia całości kontroli albo jej (dowolnej) części. Z drugiej strony, ten element wniosku nie jest wiążący dla Szefa KAS.

Przed wszystkim ma on prawo, w wyniku niestwierdzenia przesłanek zastosowania klauzuli, odmówić przejęcia, która to czynność określona jest w art. 119ga § 4 jako zwrot akt sprawy organowi właściwemu. Ciekawe, że ten sam tryb ma zastosowanie w przypadku wad w samym wniosku. Oznacza to, że nawet w przypadku widocznej szansy na zastosowanie klauzuli braki wniosku mogą posłużyć jako podstawa zwrotu akt. To o tyle dziwne, że nie jest wykluczone uzupełnienie wniosku na żądanie Szefa KAS (odpowiednie przepisy stosuje się na podstawie art. 119l), a po-

nadto zwrot nie uchyla samego obowiązku przejścia, wobec czego procedurę trzeba będzie powtórzyć.

Osobno uregulowanym przypadkiem jest możliwość (nie obowiązek) rezygnacji z zastosowania art. 119a dzięki wykorzystania innych instrumentów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (119gb § 1). Szef KAS odmawia wtedy przejścia; tym razem tak właśnie nazwane zostało odpowiednie rozstrzygnięcie. Forma prawna działania organów KAS uregulowana jest w tych przepisach niekompletnie i niejednolicie. W ich świetle formy postanowienia wymagają przejście (119g § 1 i 5), zwrot akt z 119ga § 4 i (ewentualnie późniejsze) przekazanie sprawy organowi właściwemu (art. 119k § 1). Jednak z uwagi na charakter wszystkich omawianych czynności postanowienia powinny zostać wydane w każdym przypadku działań podejmowanych na podstawie odpowiednich przepisów – i to zarówno organów kontrolnych, jak i Szefa KAS. Postulat ten można wyprowadzić znów z treści art. 119l, odsyłającego do całości działu IV. O wszystkim tym powinien być zawiadomiony kontrolowany (119g § 6), mimo że nie ma on wpływu na bieg tych spraw.

Jeżeli nie dojdzie do przejścia, kontrola kontynuowana jest przez właściwy organ.

Zakresem przejścia, jeżeli się na niego zdecydował, dysponuje Szef KAS. Może on, zgodnie z wnioskiem, przejąć kontrolę w całości lub we wskazanej części. Może też przejąć ją w części mniejszej niż wnioskowana, a należy przyjąć, że także w większej. Powinno to wynikać z oceny konkretnej sprawy, oczywiście poprzez analizę wniosku. Jest to pierwszy etap działania Szefa KAS w związku z otrzymanym wnioskiem o przejście. Można go określić jako swojego rodzaju postępowanie wstępne, w ramach którego Szef KAS może też zlecić organowi wnioskującemu przeprowadzenie dodatkowych czynności (art. 119ga § 2). Nie można przy tym wykluczyć ponownego wniosku złożonego w związku z tą samą kontrolą, jeżeli ujawniona zostanie kolejna przesłanka zastosowania klauzuli.

Najbardziej charakterystycznym skutkiem przejścia kontroli podatkowej bądź celno-skarbowej jest to, że Szef KAS z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe (119g § 3).

W razie przejścia kontroli w całości dochodzi do merytorycznego rozpoznania sprawy przez Szefa KAS w ramach postępowania podatkowego wszczętego i prowadzonego na zasadach ogólnych⁸. W tym czasie kontrola podlega zawieszeniu, przy czym jego podstawą prawną jest wyłącznie art. 119g § 3. Efekty mogą być dwojaki: albo zostanie wydana decyzja Szefa KAS z zastosowaniem klauzuli, albo Szef KAS stwierdzi (tym razem na podstawie bardziej wnikliwych analiz), że nie zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli. W pierwszym przypadku zawieszona kontrola nie powinna być kontynuowana, ale forma jej zakończenia nie wynika z przepisów. O ile do kontroli podatkowej (na podstawie art. 292) i kontroli celno-skarbowej (na pod-

8 L. Etel, (w:) R. Dowgier, L. Etel (red.), P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 818.

stawie art. 94 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁹⁾ stosuje się przepisy działu IV o zawieszeniu postępowania podatkowego, to już nie art. 208 o jego umorzeniu. Tymczasem bezprzedmiotowość kontroli w opisywanej sytuacji jest ewidentna, a wydawanie protokołu albo wyniku kontroli zupełnie niepotrzebne. Jednak trudno znaleźć przydatne w takich okolicznościach rozwiązanie formalne i być może trzeba jednak sporządzić jakąś uproszczoną merytoryczną wersję wymaganego dokumentu końcowego. Jeżeli natomiast Szef KAS nie dopatry się przesłanek zastosowania klauzuli albo stwierdzi możliwości zastosowania innych środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, postępowanie podatkowe umarza, a sprawę przekazuje właściwemu organowi podatkowemu (art. 119gh § 2 i art. 119k § 1). Sformułowanie to niezbyt pasuje do skutków przejścia kontroli, zwłaszcza że art. 119k w redakcyjnie dziwny sposób zestawia umorzenie postępowania i przekazanie sprawy, ale jasne są skutki prawne: po przekazaniu akt z powrotem organowi podatkowemu naczelnik urzędu skarbowego (art. 290c Ordynacji podatkowej) bądź naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 87 ust. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej) z urzędu podejmują zawieszoną kontrolę. Powinno zostać wydane postanowienie o podjęciu, przy czym właściwy do tego wydaje się Szef KAS, który wcześniej kontrolę zawiesił, a przekazać powinien ją jako „odwieszoną”, czyli w toku.

Znacznie więcej wątpliwości można zgłosić do trybu i skutków częściowego przejścia kontroli. Przede wszystkim także następuje wszczęcie postępowania podatkowego – tym razem w części, jaką zajął się Szef KAS. Postępowanie podatkowe jest więc dla szefa KAS jedyną formą działania, także w razie przejścia nie postępowania, a kontroli. Wydzielenie części sprawy na potrzeby postępowania podatkowego to osobne, bardzo kontrowersyjne zagadnienie¹⁰⁾, ale oprócz tego pozostaje problem potraktowania, również jakby dzielonej, kontroli podatkowej albo celno-skarbowej. Tu również znajduje zastosowanie przepis o zawieszeniu kontroli z mocy prawa. Nie wiadomo tylko, czy to zawieszenie ma obejmować całość, czy część kontroli. Z jednej strony przepis 119g § 3 mówi po prostu o obu rodzajach kontroli jakby w całości. Z drugiej – można przyjąć, że przejście przez Szefa KAS części problematyki kontrolnej nie wpływa na jej resztę i organ kontrolny może kontrolę kontynuować w pozostałym zakresie. Wydaje się to rozsądne także z uwagi na wymogi ekonomiki procesowej i zasadę szybkości postępowania. Z kolei art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej nakazuje postępowanie podatkowe zawiesić, gdy rozpatrzenie sprawy jest uzależnione od rozstrzygnięcia innego organu. Zasada ta dotyczy także bezpośrednio, poprzez wskazane już odesłania, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Wynika więc z niej obowiązek kolejnego zawieszenia, teraz „reszty” kontroli. Oznaczałoby to chyba zbyt duże zamieszanie i najprościej wydaje się przyjąć, że Szef KAS dokonuje zawieszenia całości kontroli, niezależnie od zakresu jej przejścia. Dalsze

9 Dz.U. z 2022 r. poz. 1933 ze zm.

10 Zob. A. Huchla, *Wszczęcie...*, *op. cit.*, s. 236 i n.

działania zależą od przebiegu postępowania. Jeżeli zostanie ono umorzone (wskutek niezastosowania klauzuli z powodu braku przesłanek albo możliwości zastosowania innych środków przeciwdziałania unikaniu opodatkowania), a akta kontroli zostaną przekazane z powrotem organowi podatkowemu, naczelnik urzędu skarbowego bądź naczelnik urzędu celno-skarbowego w oparciu o wskazane już przepisy z urzędu podejmują zawieszoną kontrolę. Jeżeli zostanie wydana decyzja na podstawie art. 119a, kontrola powinna być podjęta (raczej także na podstawie postanowienia organu kontrolnego, chociaż wyraźnego takiego przepisu nie ma) w celu zebrania materiału nieobjętego decyzją Szefa KAS. Znow, jak się wydaje, wygodniej operować kategorią kontroli w całości (czyli podjąć po prostu kontrolę, niezależnie od zakresu przejęcia i wynikłych z tego ustaleń), zmierzającej praktycznie do koniecznego uzupełnienia materiału dowodowego.

Wnioski

Wszystkie powyższe wywody miały na celu całościowe – na ile to możliwe – zaprezentowanie normatywnego modelu regulacji kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, w których zostają dostrzeżone co najmniej elementy rozstrzygnięcia z wykorzystaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Na ich tle nasuwają się liczne uwagi, odnoszące się zarówno bezpośrednio do treści, konstrukcji i znaczenia odpowiednich przepisów, jak i do szerszego kontekstu funkcjonowania tego modelu w przepisach proceduralnych poświęconych klauzuli.

Pierwsze spostrzeżenie skłania do wniosku, że rozwiązania dotyczące konkretnie obu rodzajów kontroli zostały jakby automatycznie dołączone do przepisów o prowadzeniu w okolicznościach klauzulowych postępowania podatkowego. W odniesieniu do postępowania schemat ten jest o wiele bardziej czytelny i konsekwentny (co nie znaczy, że niebudzący wątpliwości). Tymczasem kontrole są tu potraktowane niedostatecznie starannie. Zwłaszcza niektóre oczywiste odmienności kontroli w stosunku do postępowania nie zostały w toku procesu legislacyjnego dostrzeżone, czego skutkiem jest konieczność dokonywania nierzadko skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych. W wielu przypadkach prosta projekcja ustaleń podjętych w odniesieniu do postępowania podatkowego wystarcza; tam jednak, gdzie takiego łatwego przełożenia zastosować nie można, trudno o konstruktywne i niekontrowersyjne ustalenia. Najgorzej oczywiście jest tam, gdzie kłopoty te nakładają się na niedostatki regulacji klauzulowej postępowania.

Szczegółowe wątki oceny także muszą nawiązywać do regulacji postępowania podatkowego. Nie może dziwić, że najbardziej dyskusyjne są mechanizmy przekazywania spraw: samego trybu przekazywania oraz skutków oderwania procedur klau-

zulowych od organów podatkowych właściwych na zasadach ogólnych¹¹. Nie ma instytucjonalnej pewności, że Szef KAS, organ przecież wyłącznie właściwy w sprawach klauzulowych, w każdym przypadku z tej właściwości skorzysta. Tymczasem nieprawidłowości tego rodzaju grożą powszechnym stanem niepewności prawnej, a przy złej woli – gdyby *post factum* chcieć wszystko, bez umiaru, sprawdzać pod względem możliwości zastosowania klauzuli – wręcz kompletną prawną destabilizacją¹². Nadto skomplikowane niekiedy relacje formalne między organami kontrolnymi i Szefem KAS dodatkowo wymuszają doraźne próby rozwikłania problemów interpretacyjnych. Relacje te opisywałem dotychczas jako wewnętrzne stosunki między organami KAS, bo tak je przeważnie ujmują omawiane przepisy proceduralne. Trzeba jednak pamiętać, że wszędzie tam jest też podatnik, którego sytuacja nie może zależeć od chwiejnych i niejednoznacznych prawnie działań urzędników. Klauzula sama w sobie jest instrumentem tak drażliwym, że nie powinny jej towarzyszyć niejasności proceduralne.

Ostatni, szczegółowy wniosek jest poniekąd paradoksalny. Mimo wyraźnego miejsca w przepisach, a także tytułu niniejszego opracowania, zasadniczo nie istnieje instytucja prawna kontroli podatkowej albo celno-skarbowej, w której stosuje się bądź można stosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli zachodzi koincydencja tych dwóch elementów, sprawa ma uzyskać postać postępowania podatkowego prowadzonego przez Szefa KAS. Niemniej jednak losy tak potraktowanej kontroli są uregulowane w zależności od przebiegu postępowania, a w pewnym sensie najciekawiej jest, gdy do wymaganego przejścia kontroli nie dochodzi.

Jeżeli można pokusić się o propozycje, których przyjęcie częściowo przynajmniej usunęłyby dość wyraźne wady obecnych rozwiązań, to moim zdaniem warto rozważyć, po pierwsze, rezygnację z ulokowania kompetencji orzeczniczej w zakresie klauzuli na szczeblu Szefa KAS. Nawet jeżeli przyjąć, że warto i należy skorzystać z merytorycznego przygotowania jego pracowników, wystarczy uzyskać od nich stanowisko, sugestię czy opinię, konsumowane w ramach działalności orzeczniczej „zwykłych” organów podatkowych¹³. Jest to rozwiązanie spotykane w Europie i nie tylko¹⁴. Ewentualną weryfikację zgodności rozstrzygnięć z tymi wypowiedziami łatwo zorganizować.

Drugim zabiegiem usprawniającym może być rezygnacja z procedury przejścia częściowego. Wyeliminowałoby się w ten sposób dylematy wynikające z potencjalnej dwutorowości działania. Jeżeli jednak miałyby dojść do zrealizowania pierwszej propozycji, druga straciłaby na aktualności, jako że postulowane tam opinie zupełnie

11 *Ibidem*, s. 240.

12 *Ibidem*, s. 234.

13 *Ibidem*, s. 239.

14 A. Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013, s. 82–83, 121, 147 i n., 182, 210 i n., 225, 240 i n.

naturalnie mogłyby obejmować tylko ten wycinek konkretnej sprawy, do którego odnosi się klauzula.

Powyższe uwagi końcowe, jak wiele wcześniejszych, wykraczają poza problematykę tylko kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, odnoszą się bowiem w takim samym stopniu do postępowania podatkowego, w którym może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Celem tego opracowania było przedstawienie w tym kontekście szczególnej sytuacji normatywnej obu rodzajów kontroli. Nie było jednak możliwe całkowite pominięcie innych regulacji, istotnie kształtujących otoczenie podjętej w ten sposób problematyki.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter R., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., Rudowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2019.
- Dowgier R., Etel L. (red.), Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017.
- Huchla A., Wszczęcie, przejęcie i prowadzenie spraw, w których może mieć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, (w:) P. Borszowski (red.), Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wiesławie Miemiec, Warszawa 2020.
- Nykiel W., Nowe przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania – wybrane aspekty legislacyjne, (w:) Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. I, Warszawa 2019.
- Olesińska A., Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1933).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.).
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., druk Sejmu VIII kadencji nr 2860, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>.