

Michał Zbroja\* 

## Problematyka wszczęcia i przebiegu postępowania podatkowego

### *Streszczenie*

Niniejsze opracowanie podejmuje temat wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej. W szczególności przedmiotem analizy jest przebieg i problematyka tego postępowania. Treść artykułu wzbogacono dodatkowo o omówienie zażaleń przysługujących kontrolowanemu podmiotowi. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie tezy, iż przebieg postępowania podatkowego jest skomplikowanym mechanizmem, posiadającym swoje problemy interpretacyjne i organowe w odniesieniu do przepisów Ordynacji podatkowej, przez co wymagającym zmian nowelizacyjnych. Przy tworzeniu tego tekstu posłużono się aktami prawnymi, orzeczeniami sądowymi oraz interpretacjami naukowymi zawartymi w doktrynie.

**Słowa kluczowe:** postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, postępowanie wyjaśniające, ustalenie obowiązku podatkowego, postępowanie odwoławcze

## Issues related to the initiation and course of tax proceedings

### *Abstract*

This study takes up the subject of initiating and conducting tax proceedings after the completion of a tax audit. In particular, the subject of the analysis is the course and issues of this procedure. In addition, the content of the article was enriched with the complaints available to the inspected entity. The aim of this study is to present the thesis that the course of tax proceedings is a complicated mechanism, with its interpretation and authority problems in relation to the provisions of the Tax Ordinance, and therefore requiring amendments. To create this text, auxiliary means in the form of legal texts, court decisions and scientific interpretations contained in the doctrine were used.

**Keywords:** tax proceedings, tax inspection, explanatory proceedings, determination of tax liability, appeal proceedings

---

\* Autor jest studentem III roku prawa Wydziału Finansów i Prawa Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, e-mail: [michal.zbroja@gmail.com](mailto:michal.zbroja@gmail.com), <https://orcid.org/0000-0002-9441-9384>

## 1. Wstęp

Postępowanie podatkowe stanowi szczególny rodzaj postępowania administracyjnego uregulowany w treści ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>. Prowadzone jest ono przez organy podatkowe w sprawach, które mogły być przedmiotem uprzedniej kontroli podatkowej. Podejmowane jest, gdy przeprowadzona kontrola wykaże nieprawidłowości co do wypełniania wynikających z przepisów podatkowych obowiązków przez podatnika, a te uchybienia nie zostaną całkowicie usunięte przez złożenie deklaracji lub dokonanie odpowiednich korekt do deklaracji. W powyższym przypadku organ podatkowy wszczyna postępowanie w terminie nie później niż 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli<sup>2</sup>, którego celem jest ustalenie wymiaru i poboru należności podatkowych<sup>3</sup>. Warto zwrócić uwagę, iż w sytuacjach wyjątkowych, postępowanie może być również wszczęte po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli, jeżeli wystąpi jedna z dwóch przesłanek: podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej, bądź organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego<sup>4</sup>. Nadmienić przy tym trzeba, że wszczynając postępowanie po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli, organ zobligowany jest wskazać spełnienie tychże przesłanek<sup>5</sup>.

W rzeczywistości jednak zaistnieć mogą okoliczności znacznie utrudniające przebieg postępowania ze względu na szereg ważnych i niestety nadal nierozwiązanych problemów związanych z przepisami Ordynacji podatkowej. Problemy te dotyczą także kwestii omawianych w niniejszym artykule. Fakt występowania częstych zmian w Ordynacji Podatkowej na przestrzeni lat jej obowiązywania wskazuje na potrzebę wyrażaną przez przedstawicieli doktryny i judykatury, którzy sugerują, by sporządzić nowy akt prawny, który zostanie w końcu dostosowany do współczesnych standardów unijnych w dziedzinie prawa podatkowego<sup>6</sup>. W związku z tym niniejszy artykuł stara się przedstawić skomplikowany mechanizm postępowania podatkowego, jak i wskazać jego ważniejsze problemy, aby mogły być one rozwiązane w przyszłych nowelizacjach Ordynacji podatkowej.

## 2. Postępowanie podatkowe – zasady ogólne

Celem postępowania podatkowego jest dokonanie analizy na poziomie istniejących przepisów prawa poprzez określenie wymiaru zobowiązania podatkowego i jego realizowania przez podatnika, co z kolei ma prowadzić do ustalenia obowiązku podatkowego. Stanowi ono rodzaj odrębnego postępowania administracyjnego prowadzonego przez odpowiednie podatkowe organy<sup>7</sup>. Ireneusz Nowak wskazuje na inkwizycyjność jako cechę postępowania podatkowego<sup>8</sup>, dodając także, że: „stosunek prawny między organem podatkowym a podatnikiem jest stosunkiem administracyjnoprawnym, nierównorzędnym,

1 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2707); dalej: o.p.

2 Zob. art. 165b § 1 o.p.; M. Żujewska, *Termin wszczęcia pokontrolnego postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2020, nr 105, s. 10.

3 J. Borkowski, *Kierunki zmian przepisów postępowania podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 33.

4 Zob. art. 165b § 3 pkt 1 i 2 o.p.

5 P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165b, s. 388–394.

6 M. Wiącek, *Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 20.06.2022 r. – znak sprawy: V.511.659.2022.EG*, Warszawa 2022, s. 2.

7 Zob. art. 13 o.p.

8 I. Nowak, *Czynny udział podatnika w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2009, t. LXXIX., s. 106 i n.; por. J. Borkowski, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa

a ponadto opartym o władztwo administracyjne<sup>9</sup>. Należy pamiętać, że postępowanie podatkowe nie ma charakteru karnego lub karnoskarbowego. Jego przedmiotem nie jest więc kwestia winy bądź braku winy skarżącego<sup>10</sup>. Postępowanie podatkowe wszczynane jest z urzędu lub na wniosek podatnika<sup>11</sup>. Postępowanie podatkowe z urzędu inicjuje wydanie przez organ podatkowy postanowienia, którego doręczenie stronie rozpoczyna procedurę<sup>12</sup>. W przypadku wszczęcia postępowania na wniosek strony o wszczęciu postępowania organ podatkowy zawiadamia wszystkie osoby będące stroną w sprawie<sup>13</sup>. Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, chyba że zostało ono wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte – organ podatkowy wydaje wtedy postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania<sup>14</sup>. Warto zauważyć, że możliwość wniesienia zażalenia przez stronę zapewnia organom podatkowym efektywniejszą skuteczność w rozwiązywaniu problemów administracyjno-podatkowych, gdyż organy bez pomocy „z zewnątrz” nie byłyby w stanie – bądź w najlepszym wypadku ich zadanie byłoby bardzo utrudnione – całościowo objąć tak szerokiego zjawiska, jakim jest nieprawidłowość rozliczeń podatkowych obywateli.

Postępowanie podatkowe jest co do zasady dwuinstancyjne<sup>15</sup>. Wspomniana zasada jest jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego, a jej celem jest możliwość stron do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Jej istotę wyjaśnia Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z czerwca 2014 roku: „Zasada dwuinstancyjności wyraża [...] prawo podatnika do rozstrzygnięcia sprawy dwukrotnie, w dwóch organach. Dla jej realizacji konieczne jest, by rozstrzygnięcia w obydwu instancjach zostały poprzedzone przeprowadzeniem przez każdy z organów postępowania umożliwiającego osiągnięcie celów, dla których postępowanie to jest prowadzone”<sup>16</sup>. Jest to więc istotna interpretacja, zważywszy na fakt, iż zasada dwuinstancyjności postępowania została przecież wywyższona do pozycji reguły konstytucyjnej<sup>17</sup>, co oznacza, że w każdym innym postępowaniu (cywilnym, karnym itd.) także występuje ten element. Rozdział 1 Dział IV Ordynacji podatkowej wymienia i opisuje resztę zasad, którymi muszą się kierować organy podatkowe, aby działać efektywnie i w zgodzie z literą prawa, gdyż zasady te określają charakter i strukturę, jaką ma mieć postępowanie podatkowe. Do zasad tych należą: zasada legalizmu, zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie; zasada udzielania informacji, zasada prawdy obiektywnej, zasada czynnego udziału stron, zasada przekonywania strony, zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego, zasada pisemności postępowania, zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych czy zasada jawności dla stron.

Zgodnie z art. 133 § 1 o.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. W szczególnych przypadkach stroną może stać się także osoba

1985, s. 74 i n.; M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1998, s. 22.

9 S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 895; I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 106 i n.

10 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30.11.2020 r., I SA/Kr 989/20, LEX nr 3121985.

11 D. Strzelec, *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 16.

12 Zob. art. 165 § 1 i § 4 o.p.

13 Zob. art. 165 § 3a o.p.

14 Zob. art. 165 § 3 o.p. w zw. z art. 165a o.p.

15 Zob. art. 127 o.p.

16 Wyrok NSA z dnia 24.06.2014 r., II FSK 218/14, LEX nr 1519000.

17 Zob. art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (t.j. Dz.U. z 2009 r. nr 114 poz. 946); S. Presnarowicz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 127, s. 90–93.

prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub inna osoba fizyczna, niewymieniona w art. 133 § 1 o.p. – dojść może do tego, gdy przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążyły na nich szczególne obowiązki lub zamierzają skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa (art. 133 § 2 o.p.). W postępowaniu podatkowym strona może działać we własnym imieniu, jednakże może także skorzystać z pomocy pełnomocnika będącego osobą fizyczną, który musi posiadać pełną zdolność do czynności prawnych<sup>18</sup> – warto zaznaczyć, że pełnomocnik przez akt umocowania nie staje się stroną postępowania podatkowego, działa jedynie w imieniu strony<sup>19</sup>. Art. 133 o.p. określa zamknięty katalog podmiotów zdolnych do bycia stroną w postępowaniu podatkowym – konsekwencją tego założenia jest więc stwierdzenie, iż przepis ten wyklucza jakąkolwiek możliwość złożenia wniosku o przystąpienie do udziału w sprawie w charakterze strony innym podmiotom niż te, które zostały w tym artykule wymienione<sup>20</sup>.

### 3. Przebieg kontroli podatkowej prowadzącej do wszczęcia postępowania podatkowego

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie stanu rzeczywistego, to znaczy, czy rozliczenie podatkowe podatnika prowadzone jest zgodnie z przepisami prawa podatkowego<sup>21</sup>. Jak słusznie zauważa Dariusz Zalewski: „Kontrola podatkowa to podstawowa forma realizacji władczej roli państwa w zakresie sprawdzania prawidłowości rozliczania się podatników z ich zobowiązań podatkowych wobec budżetu państwa i samorządów terytorialnych”<sup>22</sup>. Przez takie ujęcie normatywne można więc wnioskować, jak to zauważono w doktrynie, że charakter kontroli podatkowej w swej strukturze jest proceduralnie podobny do modelu postępowania dowodowego<sup>23</sup>. Wskazuje się również, iż kontrola jest zagadnieniem złożonym, obejmującym szereg działań, gdzie to organy kontrolujące dokonują różnych czynności faktycznych<sup>24</sup>. Zgodnie z art. 282b § 2 o.p. kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie siedmiu dni i nie później niż przed upływem trzydziestu dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia<sup>25</sup>. Ustawa przewiduje trzy możliwości: naczelnik urzędu skarbowego lub osoba zastępująca naczelnika urzędu skarbowego wydaje takie upoważnienie pracownikom izby administracji skarbowej obsługującej tego naczelnika; wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, lub osoba zastępująca wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego może pismo to wydać pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego; Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub osoba zastępująca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wydaje tenże dokument pracownikom urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w imiennym upoważnieniu z art. 283 o.p.

18 Zob. art. 138b § 1 o.p.

19 Zob. art. 138b o.p.

20 P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe*. Art. 120-344, Warszawa 2022, s. 117-126.

21 M. Żujewska, *Czym różni się kontrola podatkowa od postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2005, nr 182, s. 12.

22 D. Zalewski, *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, s. 1.

23 J. Szatkowski, *Wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 269-293.

24 J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 54; R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2021, s. 41.

25 Zob. art. 283 o.p.

Wskazuje to na współzależność z zasadą szybkości kontroli<sup>26</sup>, zgodnie z którą organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko<sup>27</sup>.

Tworzony protokół kontrolny zsumowujący wyniki przeprowadzonej kontroli może stanowić dowód w trakcie postępowania podatkowego. Powinien on zawierać w szczególności wskazanie kontrolowanego, wskazanie osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli, określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, oraz pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku<sup>28</sup>. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg podatkowych<sup>29</sup>. Jeżeli na podstawie protokołu kontrola wykaże nieprawidłowości co do wywiązywania się przez podatnika z obowiązków wynikających z przepisów podatkowych – a uchybienia te nie zostaną usunięte – stanowi to podstawę do ustawowego wszczęcia postępowania podatkowego<sup>30</sup>. Urząd skarbowy wszczyna wtedy pokontrolne postępowanie podatkowe w okresie pół roku od zakończenia kontroli podatkowej (art. 165b § 1)<sup>31</sup>. Jeżeli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli, może przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia w ciągu 14 dni od dnia doręczenia protokołu. W przypadku niezłożenia zastrzeżeń przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

#### 4. Postępowanie podatkowe – przebieg, dowody, zakończenie postępowania, odwołanie i czynny udział strony postępowania

Procedurę podatkową można podzielić na cztery etapy: etap postępowania wyjaśniającego, etap ustalenia obowiązku podatkowego, etap wydania decyzji dotyczącej zobowiązania podatkowego i etap postępowania odwoławczego<sup>32</sup>.

Postępowanie wyjaśniające polega na ustalaniu faktycznego stanu sprawy, w tym przede wszystkim przeprowadzaniu postępowania dowodowego, w ramach którego zbiera się materiał dowodowy<sup>33</sup>. Zgodnie z art. 180 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W piśmiennictwie prawniczym wskazuje się, że „dowód” jest pojęciem wieloznacznym<sup>34</sup>. Jego szeroki zakres rozumienia oraz specyfika, w jakiej jest używany, związane są

26 A. Hebda, *Kontrola podatkowa*, Przemysł 2015, s. 93.

27 Zob. art. 12 § 1 Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2185); dalej: k.p.a.

28 Zob. art. 290 § 2 o.p.

29 W zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p.; R. Szumlakowski, *Kontrola podatkowa w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2013, t. 2, nr 1, s. 298; Wyrok NSA z dnia 14.02.2008 r., II FSK 1736/06, LEX nr 467137.

30 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 08.07.2016 r., I SA/Łd 170/16, LEX nr 2104277.

31 Przedmiotowe postępowanie może być w sytuacjach wyjątkowych wszczęte po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli – muszą jednak wystąpić przesłanki z art. 165b § 3 pkt 1 i 2 o.p.

32 A. Lazarowicz, *Postępowanie podatkowe – o jakich zasadach należy pamiętać*, <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-postepowanie-podatkowe-o-jakich-zasadach-nalezzy-pamietac> (dostęp: 23.02.2022).

33 D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 31 i n.; G. Adaszkiwicz, *Postępowanie dowodowe*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3, s. 25.

34 T. Grzegorzczak, *Dowody w procesie karnym*, Warszawa 1998, s. 3.

z daną gałęzią prawa procesowego<sup>35</sup>. Różnorodne znaczenia pojęcia wynikają z praktyki orzeczniczej i ustawodawczej w ramach postępowania administracyjnego, karnego czy cywilnego<sup>36</sup>. Ustawodawca wymienia jednak w art. 181 o.p. przykładowe dowody, jakimi powinny kierować się organy podatkowe. Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe<sup>37</sup>. Należy jednak zaznaczyć, iż jest to katalog otwarty. Stąd, aby prawidłowo stosować się do procedur, trzeba korzystać z wykładni rozszerzającej<sup>38</sup>. Warto tu zaznaczyć, że istnieje ogólna praktyka wykorzystywania dowodów ze spraw karnych lub karnoskarbowych na potrzeby postępowania podatkowego. To natomiast może prowadzić do rozważenia czy organy podatkowe powinny oceniać na potrzeby swoich spraw podatkowych legalność dowodów z tych właśnie postępowań<sup>39</sup>. Mając na względzie ogólne dobro podatnika – w tym szczególną wagę przejrzystości dokumentów urzędowych – oraz odpowiednio na jego korzyść rozumianą zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym zgodnie z art. 122 o.p., można dojść do stwierdzenia, iż nie każdy dopuszczony w ramach sprawy karnej skarbowej dowód powinien być automatycznie wykorzystywany w ramach materiału dowodowego sprawy podatkowej, gdyż nie każdy taki dowód, choć dopuszczony na potrzeby sprawy karnej, spełnia warunek niesprzeczności z prawem w rozumieniu art. 180 o.p.<sup>40</sup>. Ponadto, jak zauważa D. Strzelec, organy podatkowe nie powinny korzystać w postępowaniu podatkowym z zeznań uzyskanych w postępowaniu przygotowawczym, które następnie zostały wycofane ze względu na prawo odmowy zeznań w postępowaniu karnym służące tej osobie, której osoba najbliższa ma status oskarżonego (podejrzanego), bowiem z punktu widzenia art. 180 o.p. są to dowody sprzeczne z prawem<sup>41</sup>. Z drugiej strony, w orzecznictwie nie brak odmiennych poglądów na tę sprawę, które sugerują, że pomimo iż ustawowo postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organy podatkowe, to nie przesądza to o jednoznacznie o tym, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów, co do okoliczności istotnych w sprawie, spoczywa wyłącznie na tychże organach<sup>42</sup>.

Zgodnie z art. 171a § 1 i 2 o.p. w aktach zakłada się metrykę sprawy. Może ona przybrać formę pisemną lub elektroniczną. Odnotowywane są w niej wszelkie czynności dokonywane przez przedstawicielstwo organu podatkowego. Wszelkie czynności mające istotne znaczenie dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy są dokumentowane w formie protokołów (do których zalicza się między innymi przesłuchania lub oględziny), a z mniej istotnych czynności sporządza się adnotacje<sup>43</sup>.

W toku postępowania wyjaśniającego dochodzi do ustalenia obowiązku podatkowego, czyli sprecyzowania rzeczywistej wielkości zobowiązania podatkowego oraz określenia podmiotu, który jest zobowiązany do uiszczenia kwoty podatku<sup>44</sup>. Warto zauważyć, że każda ustawa podatkowa z osobna – właściwie dla

35 J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 52.

36 J. Klich-Rump, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia sądowego w procesie cywilnym*, Warszawa 1977, s. 13.

37 Zob. art. 181 o.p.

38 B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 200 i n.

39 D. Strzelec, *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 12.

40 Tamże, s. 14.

41 Tamże, s. 19.

42 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18.05.2017 r., I SA/Sz 7/17, LEX nr 2305180.

43 A. Noźdzak, *Metryka sprawy administracyjnej a standardy postępowania administracyjnego*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka” 2013, nr 3, s. 77 i n.

44 A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2005, s. 44 i n.

podatku, który reguluje – określa zdarzenie lub zdarzenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Obowiązek taki ukonkretnia się w zobowiązaniu podatkowym, którego jest źródłem<sup>45</sup>.

Postępowanie podatkowe zostaje zakończone wraz z wydaniem przez właściwy organ decyzji administracyjnej<sup>46</sup>. Decyzja taka zawiera powołanie podstawy prawnej, treść rozstrzygnięcia, uzasadnienie prawne i faktyczne oraz pouczenie o trybie odwoławczym<sup>47</sup>. Doręczana jest ona na piśmie. Postępowanie podatkowe powinno zakończyć się bez zbędnej zwłoki, jednakże nie później niż w ciągu miesiąca od dnia wszczęcia postępowania. W sprawach szczególnie skomplikowanych termin ten wynosi dwa miesiące<sup>48</sup>. O każdym przypadku niezakończenia postępowania w terminie organ podatkowy ma obowiązek zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakończenia postępowania<sup>49</sup>. Jeżeli z przyczyn leżących po stronie organu w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania decyzja nie zostanie doręczona podatnikowi, wówczas za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji nie będą naliczane żadne odsetki za zwłokę<sup>50</sup>. W sytuacji, gdy postępowanie stało się bezprzedmiotowe – w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego – postępowanie podatkowe kończy się może decyzją o umorzeniu postępowania na podstawie decyzji organu podatkowego<sup>51</sup>. Organ podatkowy może też umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte – dojdzie jednak do tego tylko wtedy, gdy nie sprzeciwią się temu inne strony oraz nie będzie to zagrażało interesowi publicznemu<sup>52</sup>.

Jako że postępowanie podatkowe jest postępowaniem administracyjnym, stronie postępowania przysługuje wniesienie odwołania od decyzji wydanej przez organ administracji publicznej, co skutkuje rozpoczęciem postępowania odwoławczego. Jak trafnie zauważa Ireneusz Nowak: „Podstawą orzekania przez organ odwoławczy nigdy nie jest ten sam materiał dowodowy, który został zgromadzony w postępowaniu w pierwszej instancji<sup>53</sup>. [...] Wyrażony w trybie art. 227 § 2 ordynacji podatkowej pogląd organu pierwszej instancji stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu odwoławczego na równi ze wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu<sup>54</sup>. Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest co do zasady organ wyższego stopnia<sup>55</sup>. Organ odwoławczy nigdy nie działa z urzędu, dopiero wniesienie odwołania rozpoczyna postępowanie odwoławcze – odwołanie takie wnosi się do organu odwoławczego za pośrednictwem organu, który zaskarżoną decyzję wydał, w terminie 14 dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia stronie

45 Z. Ofiarski, *Prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 321 i n.

46 Decyzja administracyjna jest jednostronną czynnością organu administracji publicznej, która ma na celu rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy konkretnego adresata.

47 Zob. art. 107 § 1 k.p.a.

48 Zob. art. 139 § 1 o.p.

49 Zob. art. 140 § 1 o.p.

50 W. Czernik, M. Markiewicz, *Postępowanie podatkowe po kontroli podatkowej lub celno-skarbowej*, <https://kontrolowana.pl/postepowanie-podatkowe-po-kontroli-podatkowej-lub-celno-skarbowej/> (dostęp: 24.02.2022).

51 Zob. art. 208 § 1 o.p.; W. Federczyk, M. Klimaszewski, B. Majchrzak, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2018, s. 178 i n.; R. Suwaj, *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 kwietnia 2018 r. (VII SA/Wa 552/18). Możliwość merytorycznego rozpatrzenia sprawy po rozpatrzeniu odwołania od decyzji umorzenia postępowania administracyjnego: glosa (krytyczna)*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 9, s. 82 i n.

52 Zob. art. 208 § 2 o.p.

53 I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 112; I. Nowak, *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a ochrona praw podatnika*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Łódź 2008, s. 192 i n.

54 I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 112; Wyrok NSA z dnia 15.12.1995 r., SA/Lu 507/95, LEX nr 27107; E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 58 i n.

55 Zob. art. 220 § 2 o.p.

decyzji<sup>56</sup>. Jeżeli takie odwołanie zostanie wniesione z zachowaniem powyższego terminu, postępowanie podatkowe toczy się w drugiej instancji aż do wydania decyzji ostatecznej<sup>57</sup>. Niemniej jednak decyzja organu podatkowego staje się ostateczna, kończąc całość postępowania podatkowego w sytuacji, kiedy to podatnik nie będzie się od niej odwoływać<sup>58</sup>. Jednak w doktrynie prawa podatkowego z merytorycznego punktu widzenia niektóre rozwiązania prawne zastosowane w celu realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego budzą zasadnicze zastrzeżenia<sup>59</sup>. W teorii działania organu odwoławczego nie mogą się ograniczać do kontroli wobec rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji<sup>60</sup>. Powinny polegać na podjęciu działań mających na celu pełne i ponowne wyjaśnienie danej sprawy. W ramach tych działań organ odwoławczy może zlecić lub przeprowadzić uzupełniające postępowanie dowodowe we własnym zakresie<sup>61</sup>. W rzeczywistości jednak zasada wydaje się w niektórych sytuacjach bardziej skomplikowana. Przykładowo, w stanie faktycznym, gdy decyzję w pierwszej instancji wydaje naczelnik urzędu celno-skarbowego (którego zadaniem jest, co do zasady, przeprowadzanie najbardziej skomplikowanych kontroli i spraw) podatnikowi służy odwołanie do tego samego organu, tj. do tego samego naczelnika urzędu celno-skarbowego<sup>62</sup>. Nie jest to już zatem odrębny, niezależny organ. W takiej sytuacji, gdy odwołanie od wydanej przez siebie decyzji rozpatruje ten sam organ, wydaje się, że zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma charakter jedynie iluzoryczny. W praktyce bowiem szanse na uzyskanie innego rozstrzygnięcia są znikome<sup>63</sup>. Podobnym przykładem może być także sytuacja uregulowana w art. 221 o.p., gdzie w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Przepis ten stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Organ pierwszej instancji musi rozwiązywać swoje sprawy samodzielnie w relacji do organu drugiej instancji – warunkuje to poprawne stosowanie się do zasady dwuinstancyjności postępowania<sup>64</sup>. Jej realizacja nie znajduje jednak odzwierciedlenia w wyżej opisanych sytuacjach.

Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań<sup>65</sup>. Organ podatkowy może jednak odstąpić od tej zasady, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego<sup>66</sup>. Jak stwierdza Ireneusz Nowak: „Zasada czynnego udziału ma ogromne znaczenie dla podatnika, gdyż zapewnia mu współudział

56 K. Kaszubowski, *Przebieg postępowania odwoławczego w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, [w:] *Postępowanie odwoławcze w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Tom I*, red. M. Bogusz, Gdańsk 2019, s. 84–122.

57 D. Strzelec, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 61.

58 P. Majka, *Przedawnienie podatkowopravne a zapłata podatku – wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na zakończenie postępowania podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” 2010, nr 9, s. 84 i n.

59 R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa...*, s. 25.

60 T. Bojkowski, *Istota dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, <https://bojkowski.pl/istota-dwuinstancyjnosci-postepowania-podatkowego/> (dostęp: 24.02.2022).

61 Postanowienie WSA w Lublinie z dnia 12.03.2014 r., III SA/Lu 866/13, LEX nr 2844581.

62 Jedynie w nielicznych przypadkach odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego – stanowi o tym art. 221a § 2 o.p.

63 K. Kościłki, *Iluzoryczna dwuinstancyjność postępowania podatkowego*, <https://www.prawo.pl/podatki/dwuinstancyjnosci-postepowania-podatkowego-nie-dziala-i-jest,491943.html> (dostęp: 22.02.2022).

64 P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz: Wydanie 13*, Warszawa 2021, s. 114.

65 Zob. art. 123 § 1 o.p.

66 Zob. art. 123 § 2 o.p.



w kształtowaniu przebiegu całego postępowania podatkowego wraz z treścią rozstrzygnięcia<sup>67</sup>. Sam art. 200 § 1 o.p. stanowi zresztą potwierdzenie tej tezy – można w nim wyczytać, iż przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego<sup>68</sup>.

## 5. Zażalenia

Organy posiadają możliwość wydawania różnego rodzaju postanowień w czasie prowadzonego przez nie postępowania. Na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi (art. 236 § 1 o.p.). Można wyróżnić cztery rodzaje zażaleń: na postanowienia podejmowane w początkowej fazie postępowania, na postanowienia wydawane w trakcie trwającego postępowania, na postanowienia o charakterze decyzyjnym i na postanowienia o charakterze regulacyjnym<sup>69</sup>. Do pierwszej grupy zaliczają się postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania zawarte w art. 165a o.p., ewentualnym połączeniu postępowań z art. 166 o.p., czy dotyczące pozostawienia podania bez rozpatrzenia bądź jego zwrocie, które występuje w art. 169 o.p. Następne w kolejności dotyczą m.in. postanowień o dostępie do akt sprawy podatkowej zawierającej informacje niejawne lub dokumenty wyłączone ze sprawy ze względu na ważny interes publiczny oraz sporządzenie z nich różnego rodzaju notatek, kopii czy odpisów<sup>70</sup>. Znajdują się tu również postanowienia o zawieszeniu postępowania<sup>71</sup>. Trzecia grupa odnosi się do postanowień o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji przez organ z art. 213 o.p., o występującym w art. 215 o.p. sprostowaniu błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek, oraz wstrzymaniu wykonania danej decyzji podatkowej – art. 252 o.p. Ostatni z omawianych typów to postanowienia dotyczące nałożenia kary porządkowej bądź odmowy jej uchylenia<sup>72</sup>, postanowienia z art. 268 op. o obciążeniu dodatkowymi kosztami postępowania, czy też o rozstrzygnięciu w sprawie tychże kosztów, o których mowa w art. 265 o.p. Jak więc można zauważyć, ustawodawca przewiduje sporą ilość możliwych do wniesienia zażaleń, co dla strony oznacza zaawansowane możliwości przedstawiania swoich racji – ustawodawca tym samym realizuje zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym, gdzie organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (art. 123 o.p.). Warto jednak zaznaczyć, że nie istnieje możliwość składania zażalenia na wszystkie z istniejących postanowień. Nie ma chociażby możliwości złożenia odwołania na postanowienie o wszczęciu postępowania, gdy zostaje ono ustanowione z urzędu<sup>73</sup>.

Zażalenie na postanowienie rozpatrywane jest przez organ podatkowy wyższego stopnia. Jednakże w przypadku, gdy organ podatkowy, który wydał postanowienie, uzna, że zażalenie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wydaje on wtedy nowe postanowienie uchylające lub zmieniające zaskarżone postanowienie<sup>74</sup>. Postanowienie, na które nie przysługuje zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji<sup>75</sup>. Dotyczy to głównie postanowień organu podatkowego

67 I. Nowak, *Czynny udział...*, s. 106 i n.

68 Tamże, s. 112.

69 A. Kaźmierski, A. Melezini, D. Zalewski, *Postanowienie i zażalenie w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. A. Melezini, D. Zalewski, Warszawa 2013, s. 580–581.

70 Zob. art. 179 o.p.

71 Zob. art. 201 o.p.

72 Zob. art. 262 § 5 o.p. w zw. z art. 263 § 2 o.p.

73 Wyrok WSA w Opolu z dnia 23.05.2018 r., I SA/Op 222/17, LEX nr 2520830.

74 Zob. art. 226 § 1 o.p.

75 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.03.2018 r., I SA/Gl 1325/17, LEX nr 2482991.

dotyczących przeprowadzenia dowodu w sprawie. Ustawowy termin na wniesienie zażalenia wynosi siedem dni od dnia doręczenia stronie postanowienia<sup>76</sup>. Stroną postępowania może stać się również następca prawny strony będącej osobą fizyczną, tj. spadkobierca. W takim wypadku, zgodnie z treścią art. 103 o.p., termin siedmiu dni na złożenie przez spadkobiercę zażalenia biegnie od dnia doręczenia mu zawiadomienia przez organy podatkowe. Strona ma też możliwość cofnięcia swego zażalenia, jednak powinno się tego dokonać przed wydaniem decyzji organu odwoławczego<sup>77</sup>. Poza tym na postanowienie w sprawie przywrócenia uchybionego terminu także służy zażalenie.

Może dojść też do sytuacji, gdzie z pewnych przyczyn organ podatkowy opacznie uzna, iż określone zagadnienie nie wymaga postanowienia, albo że należy wydać postanowienie bez możliwości jego zaskarżenia i w konsekwencji nie pouczy strony o możliwości wniesienia jakiegokolwiek zażalenia – jeżeli do tego dojdzie, możliwe staje się wniesienie zażalenia pomimo upływu terminu<sup>78</sup> – warto przy tym zauważyć, że organ podatkowy nie może też przenieść na podatnika skutków niekompetencji pracowników tychże organów w zakresie ich czynności urzędowych, w szczególności nieodpowiedniej znajomości prawa przez tych pracowników<sup>79</sup>.

Jak już zostało wspomniane, zażalenie rozpatrywane jest przez organ podatkowy wyższego stopnia. W takim przypadku znów pojawić się może problem związany z sytuacją opisaną w punkcie poprzednim niniejszego artykułu, gdzie może dojść do zdarzenia, kiedy to organ uprawniony do rozpatrzenia zażalenia (jako organ drugiej instancji) będzie jednocześnie organem, który rozpoznawał daną sytuację w instancji pierwszej. Fakt rozpatrywania zażalenia przez ten sam organ z logicznego punktu widzenia uniemożliwia obiektywne rozpatrzenie zażalenia, gdyż dany organ nie postąpi wbrew swoim przekonaniom i będzie dalej działał przez pryzmat poprzedniego stanowiska, co skutkować będzie wydaniem negatywnej decyzji w stosunku do zainteresowanego podmiotu.

Warto tu także zaznaczyć, że w takich sprawach nie jest możliwe wznowienie postępowania w związku z sytuacją, kiedy decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu<sup>80</sup>, gdyż, mimo iż jest to realnie ten sam organ, to *de facto* nie występuje w niniejszej sytuacji naruszenie postulatu zawartego w art. 209 o.p., zgodnie z którym wydanie decyzji w przypadkach określonych prawem może nastąpić dopiero po uzyskaniu zgody, opinii czy też zajęciu stanowiska przez inny organ<sup>81</sup>, ponieważ w rzeczywistości mamy do czynienia z dwoma organami: organem pierwszej instancji i organem drugiej instancji – co również zamyka stronie drogę do obiektywnego oceny sprawy.

## 6. Podsumowanie

Postępowanie podatkowe ma na celu ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego podatnika. Procedura wszczynana jest najczęściej w przypadku stwierdzonej nieprawidłowości w wysokości podatku lub nieprawidłowości w rozliczeniu danego podatnika. Postępowanie podatkowe powinno co do zasady być przeprowadzane przez organy w sposób szybki i rzetelny, przy wykorzystaniu najprostszych sposobów załatwienia sprawy<sup>82</sup>. Należy podjąć wszelkie niezbędne kroki w celu wyjaśnienia faktów. W rzeczywistości jednak zaistnieć mogą okoliczności znacznie utrudniające ten wnikliwy proces,

<sup>76</sup> Zob. art. 236 § 2 o.p.

<sup>77</sup> Zob. art. 232 § 1 o.p.

<sup>78</sup> Uchwała NSA z dnia 24.10.2016 r., I FPS 2/16, ONSAiWSA 2017/1/4.

<sup>79</sup> Wyrok NSA z dnia 12.04.2011 r., I FSK 499/10, LEX nr 989852.

<sup>80</sup> Zob. art. 240 § 1 pkt. 6 o.p.

<sup>81</sup> Zob. art. 209 § 1 o.p.; D. Strzelec, *Podstawy wznowienia postępowania podatkowego*, LEX – komentarz praktyczny z 3.05.2019 r., <https://sip-1lex-1pl-1ym3yi9kk0001.hanbg.uek.krakow.pl/#/publication/469832926> (dostęp: 28.09.2022).

<sup>82</sup> A. Lazarowicz, *Postępowanie podatkowe...*

choćby znaczna ilość różniących się od siebie interpretacji wywodzonych w orzecznictwie. Niewątpliwą trudnością może okazać się również niejasne lub wieloznaczne formułowanie przepisów prawnych jak np. dotyczących pojęcia dowodu, czy problemy na tle organowym, związane z brakiem obiektywizmu organów pierwszej i jednocześnie drugiej instancji. Zachodzi więc obawa, że organy mające w tym zakresie dużą dowolność będą działały przede wszystkim przez pryzmat nadmiernego fiskalizmu, co oznaczać może w konsekwencji wynikową szerokiej i niekorzystnej interpretacji przepisów dla podatników<sup>83</sup>. Z drugiej jednak strony element nadzoru z pewnością pomaga w utrzymaniu porządku publicznego, przejawiając się w systemie prewencyjnych oraz represyjnych gwarancji praworządności działania organów podatkowych<sup>84</sup> i zapewniając podatnikowi pokaźną ilość środków odwoławczych. Należy pamiętać, że przebieg postępowania podatkowego jest bardzo skomplikowanym mechanizmem, będącym niezwykle podatnym na wszelkiego rodzaju naukowe rozważania i dużą ilość interpretacji – na co chociażby mogłaby wskazywać spora ilość przypisów i dzieł przytoczona w powyższym opracowaniu. Niewątpliwie więc należałoby wprowadzić do Ordynacji podatkowej szereg zmian, które usprawniłyby przebieg postępowania podatkowego, ujednoliciły interpretacje przepisów i zmniejszyły liczne wątpliwości doktrynalne. Warto przy tym zaznaczyć, że problemy te nie są dostrzegane jedynie przez ekspertów z dziedziny prawa podatkowego, lecz także przez zwykłych obywateli, na co mogą wskazywać ich liczne skargi do Rzecznika Praw Obywatelskich<sup>85</sup>.

## Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009.
- Adaszkiewicz G., *Postępowanie dowodowe*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 3.
- Bojkowski T., *Istota dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, <https://bojkowski.pl/istota-dwuinstancyjnosci-postepowania-podatkowego>, (dostęp: 24.02.2022).
- Borkowski J., [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa 1985.
- Borkowski J., *Kierunki zmian przepisów postępowania podatkowego*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2005.
- Czernik W., Markiewicz M., *Postępowanie podatkowe po kontroli podatkowej lub celno-skarbowej*, <https://kontrolowana.pl/postepowanie-podatkowe-po-kontroli-podatkowej-lub-celno-skarbowej/> (dostęp: 24.02.2022).
- Dowgier R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2021.
- Federczyk W., Klimaszewski M., Majchrzak B., *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2018.
- Grzegorzczak T., *Dowody w procesie karnym*, Warszawa 1998.
- Hebda A., *Kontrola podatkowa*, Przemyśl 2015.
- Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007.
- Kaszubowski K., *Przebieg postępowania odwoławczego w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, [w:] *Postępowanie odwoławcze w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Tom I*, red. M. Bogusz, Gdańsk 2019.

83 M. Zbroja, *Unikanie opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, „Biuletyn Naukowo-Informacyjny FONS” 2021, nr 20, s. 69.

84 I. Ledzion, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jako forma gwarancji procesowych podatnika*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, nr 10, s. 229.

85 M. Wiącek, *Wystąpienie...*, s. 2.

- Każmierski A., Melezini A., Zalewski D., *Postanowienie i zażalenie w postępowaniu podatkowym*, [w:] *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. A. Melezini, D. Zalewski, Warszawa 2013.
- Klich-Rump J., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia sądowego w procesie cywilnym*, Warszawa 1977.
- Koślicki K., *Iluzoryczna dwuinstancyjność postępowania podatkowego*, <https://www.prawo.pl/podatki/dwuinstancyjnosc-postepowania-podatkowego-nie-dziala-i-jest,491943.html> (dostęp: 22.02.2022).
- Lazarowicz A., *Postępowanie podatkowe – o jakich zasadach należy pamiętać*, <https://poradnik.przedsiębiorcy.pl/-postepowanie-podatkowe-o-jakich-zasadach-nalezy-pamietac> (dostęp: 23.02.2022).
- Ledzion I., *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jako forma gwarancji procesowych podatnika*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2017, nr 10.
- Majka P., *Przedawnienie podatkowoprawne a zapłata podatku – wpływ wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na zakończenie postępowania podatkowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego” 2010, nr 9.
- Nowak I., *Czynny udział podatnika w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2009, t. LXXIX.
- Nowak I., *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a ochrona praw podatnika*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Łódź 2008.
- Noźdźak A., *Metryka sprawy administracyjnej a standardy postępowania administracyjnego*, „Administracja Teoria Dydaktyka Praktyka” 2013, nr 3.
- Ofiarski Z., *Prawo finansowe*, Warszawa 2007.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 133.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165b.
- Presnarowicz S., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz: Wydanie 13*, Warszawa 2021.
- Rozmaryn S., *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Strzelec D., *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2.
- Strzelec D., *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
- Strzelec D., *Podstawy wznowienia postępowania podatkowego*, LEX – komentarz praktyczny z 03.05.2019 r., <https://sip-lex-1pl-lym3yi9kk0001.hanbg.uek.krakow.pl/#/publication/469832926> (dostęp: 28.09.2022).
- Strzelec D., *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
- Suwaj R., *Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 6 kwietnia 2018 r. (VII SA/Wa 552/18). Możliwość merytorycznego rozpatrzenia sprawy po rozpatrzeniu odwołania od decyzji umorzenia postępowania administracyjnego: glosa (krytyczna)*, „Samorząd Terytorialny” 2018, nr 9.
- Szatkowski J., *Wszczęcie postępowania podatkowego*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.
- Szubiakowski M., Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1998.
- Szumlakowski R., *Kontrola podatkowa w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2013, t. 2, nr 1.
- Wiącek M., *Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 20.06.2022 r. – znak sprawy: V.511.659.2022.EG*, Warszawa 2022.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972.
- Zalewski D., *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.

Zbroja M., *Unikanie opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, „Biuletyn Naukowo-Informacyjny FONS” 2021, nr 20.

Żujewska M., *Czym różni się kontrola podatkowa od postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2005, nr 182.

Żujewska M., *Termin wszczęcia pokontrolnego postępowania podatkowego*, „Gazeta Podatkowa” 2020, nr 105.

## Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (t.j. Dz.U. z 1997 r. nr 78 poz. 483).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2185).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2707).

## Orzecznictwo

Uchwała NSA z dnia 24.10.2016 r., I FPS 2/16, ONSAiWSA 2017/1/4.

Wyrok NSA z dnia 15.12.1995 r., SA/Lu 507/95, LEX nr 27107.

Wyrok NSA z dnia 14.02.2008 r., II FSK 1736/06, LEX nr 467137.

Wyrok NSA z dnia 12.04.2011 r., I FSK 499/10, LEX nr 989852.

Wyrok NSA z dnia 24.06.2014 r., II FSK 218/14, LEX nr 1519000.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21.03.2018 r., I SA/Gl 1325/17, LEX nr 2482991.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30.11.2020 r., I SA/Kr 989/20, LEX nr 3121985.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8.07.2016 r., I SA/Łd 170/16, LEX nr 2104277.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 23.05.2018 r., I SA/Op 222/17, LEX nr 2520830.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18.05.2017 r., I SA/Sz 7/17, LEX nr 2305180.

Postanowienie WSA w Lublinie z dnia 12.03.2014 r., III SA/Lu 866/13, LEX nr 2844581.