



<https://doi.org/10.31743/ppe.17436>

Daniel Kotowski

# Czy ponowna kontrola celno-skarbowa stanowi nadużycie prawa przez organ podatkowy? Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2023 r., III SA/Wa 2319/22

**Is Repeated Customs and Fiscal Inspection an Abuse of Right by the Tax Authority? Gloss to the Judgment of the Regional Administrative Court in Warsaw of 25<sup>th</sup> May 2023, III SA/Wa 2319/22**

## Teza

Podejmowanie przez organ podatkowy kilku lub wielu analogicznych kontroli po sobie w kontekście art. 165b ustawy – Ordynacja podatkowa stanowi nadużycie prawa. Brak regulacji prawnej, która wprost wyrażałaby taki zakaz, nie stoi na przeszkodzie – organ podatkowy bowiem nie realizuje wówczas jego kompetencji wynikających z norm prawa.

## Wprowadzenie

Celem niniejszej glosy jest omówienie instytucji nadużycia prawa podmiotowego przynależnego organowi w kontekście stanowiska wyrażonego w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2023 r. (Wyrok WSA w Warszawie, 2023, III SA/Wa 2319/22) dotyczącego zakazu podejmowania przez organ podatkowy kilku lub wielu analogicznych kontroli celno-skarbowych po sobie o tożsamym zakresie. W ocenie sądu przekroczenie kompetencji wynikających z art. 165b ustawy – Ordynacja podatkowa (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm., dalej: o.p.)

stanowi przekroczenie granic ustawowych. Analiza przedmiotowego orzeczenia we wskazanym powyżej kontekście ma pomóc odpowiedzieć na pytanie, w jakich sytuacjach organ podatkowy dopuszcza się nadużycia prawa, dokonując kontroli celno-skarbowej, a także kiedy taka kontrola jest w świetle obowiązujących przepisów prawa dopuszczalna.

W odniesieniu do glosowanego orzeczenia autor w całości zgadza się z wnioskami, do których doszedł WSA w Warszawie, tym bardziej że problematyka zbadania tego, czy organy podatkowe dokonują nadużycia prawa w toku stosowania przepisów prawa podatkowego, ma ogromne znaczenie praktyczne i teoretycznoprawne. Działania organów skarbowych, które wypełniają znamiona nadużycia prawa, naruszają zasadę państwa prawa, a powinny one przecież wpisywać się w ideę legalności i praworządności (Dominik-Ogińska, 2018, s. 59). Nadto zarysowuje się tendencja w orzecznictwie sądów administracyjnych, która pokazuje, że dostrzegają one zjawisko nadużycia prawa przez organy podatkowe (zob. Wyrok WSA we Wrocławiu, 2019, I SA/Wr 365/19; Wyrok NSA, 2020, I FSK 42/20; Wyrok NSA, 2020, I FSK 128/20; Uchwała NSA, 2021, I FPS 1/21; Wyrok WSA w Krakowie, 2023, I SA/Kr 938/22; por. także Wyrok WSA w Gdańsku, 2013, III SA/Gd 583/13) – przykładem czego jest glosowany wyrok.

## 1. Stanowiska stron sporu

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 25 maja 2023 r. (Wyrok WSA w Warszawie, 2023, III SA/Wa 2319/22) uznał, że podejmowanie przez organ podatkowy kilku lub wielu analogicznych kontroli po sobie, w kontekście art. 165b o.p., stanowi nadużycie prawa. Brak regulacji prawnej, która wprost wyrażałaby taki zakaz, nie stoi na przeszkodzie – organ podatkowy bowiem nie realizuje wówczas jego kompetencji wynikających z norm prawa.

Sprawa będąca przedmiotem rozpoznania dotyczyła kontroli celno-skarbowej wobec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (strona skarżąca) obejmującej swoim zakresem sprawdzenie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od gier za 2018 r., zakończonej wynikiem kontroli z września 2021 r.

W listopadzie 2021 r. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego wydał postanowienie, przekształcając w/w kontrolę celno-skarbową w postępowanie podatkowe zakończone w marcu 2022 r. wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe spółki podatku od gier za 2018 r. kolejno dla każdego miesiąca. Strona skarżąca złożyła odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego – wniosła

o jej uchylenie oraz umorzenie postępowania, ewentualnie o jej uchylenie wraz z przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania. W odwołaniu podniesiono zarzut naruszenia przez organ art. 14m § 1 i § 3 w związku z art. 14k § 1 o.p. poprzez bezpodstawne pominięcie w przedmiotowej sprawie ochrony wynikającej z wydanej na wniosek strony interpretacji indywidualnej wraz z odmową określenia podatku objętego zwolnieniem. Kolejny zarzut dotyczył naruszenia art. 121 o.p. normującego zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych w związku z wydaniem decyzji sprzecznej z indywidualną interpretacją uzyskaną przez spółkę, przy równoczesnym braku wykazania istotnych różnic między opisem zdarzenia przyszłego a ustalonym w postępowaniu stanem faktycznym. Ponadto wydana została decyzja w postępowaniu przekształconym z kontroli celno-skarbowej bez uwzględnienia dokonanej już przez organ kontroli spółki w zakresie rzetelności zadeklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości i terminowości wpłat podatku z tytułu urządzania loterii audiotekstowych. Kontrola ta wówczas nie została przekształcona w postępowanie podatkowe. Decyzji zarzucono również naruszenie art. 122 w związku z art. 187 § 1 i art. 191 o.p. poprzez brak podjęcia ustaleń wyraźnie wynikających ze zgromadzonego materiału dowodowego, a w efekcie przyjęcie wadliwej oceny w kwestii zaistnienia przesłanek uzasadniających zastosowanie interpretacji indywidualnej strony. Strona podniosła także zarzut naruszenia art. 73 ust. 1 pkt 2 ustawy o grach hazardowych (Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 227, dalej: u.g.h.) w związku z art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.p.) poprzez błędną ich wykładnię, w efekcie czego doprowadziło to do nieprawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od gier dla organizatora loterii.

W sierpniu 2022 r. organ utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję, wskazując, że zarzut podwójnej kontroli jest nietrafny, zakres przeprowadzonych kontroli bowiem jest odmienny. Organ stwierdził, że kontrola celno-skarbowa, nieprzekształcona w postępowanie podatkowe, dotyczyła zakresu rzetelności zadeklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości i terminowości wpłat podatku z tytułu urządzania dwóch loterii audiotekstowych za okresy od stycznia 2018 r. do lipca 2018 r. oraz od marca 2018 r. do kwietnia 2019 r. – zakończona wynikiem kontroli z października 2019 r. Natomiast druga kontrola celno-skarbowa zakończyła się wynikiem kontroli z września 2021 r., obejmując – w ocenie organu – szerszy zakres kontroli, tj. rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od

gier za 2018 r., w której stwierdzono nieprawidłowości. Wskutek braku złożenia korekty deklaracji w terminie 14 dni, która uwzględniałaby ujawnione w toku kontroli celno-skarbowej nieprawidłowości, Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego postanowieniem z listopada 2021 r. zdecydował o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Przedmiotowe postępowanie zakończono wydaniem decyzji w marcu 2022 r., w której określono zobowiązanie podatkowe w podatku od gier za poszczególne okresy 2018 r. Co więcej, zdaniem organu odwoławczego organ I instancji nie naruszył art. 73 pkt 2 u.g.h., ponieważ dokonał prawidłowej wykładni pojęcia „przychód organizatora loterii audio-tekstowej uzyskany z tej loterii”. Jeśli zaś chodzi o interpretację indywidualną, w posiadaniu której jest spółka, to uznał, iż moc ochronna jej nie przysługuje w myśl art. 14k § 1 o.p., gdyż opisany w interpretacji indywidualnej stan faktyczny był nieprecyzyjny i niedostateczny.

Powyższa decyzja została zaskarżona do WSA w Warszawie. Spółka wniosła o stwierdzenie nieważności decyzji, ewentualnie jej uchylenie w obu instancjach oraz zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych. Zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie art. 165b § 1 o.p. w związku z art. 94 § 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm., dalej: u.K.A.S.) poprzez wszczęcie postępowania podatkowego po upływie sześciomiesięcznego terminu do jego wszczęcia po zakończeniu kontroli celno-skarbowej, co skutkowało dotknięciem decyzji wadą nieważności. Ponadto podniesiono zarzut naruszenia art. 14m § 1 i § 3 w związku z art. 14k § 1 o.p. wskutek pominięcia w sprawie ochrony wynikającej z interpretacji wydanej na wniosek strony. Wskazano ponadto naruszenie art. 12l o.p. w związku z art. 94 § 2 u.K.A.S. i w związku z art. 14k § 1 o.p. poprzez przekroczenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych wskutek wydania decyzji sprzecznej z interpretacją uzyskaną przez stronę. Podniesiono również zarzut naruszenia art. 73 ust. 1 pkt 2 u.g.h. w związku z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. poprzez błędną ich wykładnię.

## 2. Rozstrzygnięcie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uwzględnił skargę spółki na decyzję Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego i ją uchylił. Sąd w kwestii identyfikacji obu kontroli celno-skarbowych podzielił stanowisko spółki. Przedmiotem

pierwszej kontroli bowiem miało być jedynie zobowiązanie podatkowe w podatku od gier będące następstwem powstania przychodu z loterii audiotekstowych za okresy od stycznia 2018 r. do lipca 2018 r. oraz od marca 2018 r. do kwietnia 2019 r. Druga kontrola, skądinąd jedynie pozornie, posiadała szerszy zakres – okres rozliczeniowy podatku od gier obejmował cały 2018 r. Sąd zaznaczył, że w świetle art. 165b o.p. niedopuszczalne jest wszczynanie przez organ podatkowy kolejno następujących po sobie kontroli mających analogiczny zakres oraz dotyczących tego samego okresu rozliczeniowego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie podkreślił cel normy prawnej wynikającej z art. 165b o.p. ukierunkowany na ochronę podatnika przed nieuprawnioną zwłoką we wszczęciu postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli. Wszczynanie wielu kontroli dotyczących identycznego zakresu i okresu rozliczeniowego w świetle liczenia terminu z art. 165b o.p. skutkowałoby tym, że ochrona podatnika wynikająca z tego przepisu ma jedynie charakter pozorny.

W świetle powyższego WSA w Warszawie uznał, że podejmowanie przez organ podatkowy kilku lub wielu analogicznych kontroli po sobie, w kontekście art. 165b o.p., stanowi nadużycie prawa. Z kolei brak regulacji prawnej, która *expressis verbis* wyrażałaby taki zakaz, nie stoi na przeszkodzie, bowiem organ podatkowy nie realizuje wówczas jego kompetencji wynikających z norm prawa. W ocenie sądu istnieje uzasadnione ryzyko przejawiające się nadużywaniem kompetencji przez organy w trakcie stosowania norm prawa podatkowego, a takie działania nie posiadają umocowania w przepisach prawa.

Sąd w swoim rozstrzygnięciu omawianej sprawy oparł się na uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 24 maja 2021 r. (Uchwała NSA, 2021, I FPS 1/21), dokonując jej analizy w świetle nadużycia prawa. Podkreślił za przywołaną uchwałą NSA, że nadużycie prawa przez organ podatkowy stanowi samodzielną podstawę do uchylecia zaskarżonej decyzji. Sąd zaznaczył, że w niniejszej sprawie działanie organu podatkowego było wręcz klasycznym przykładem nadużycia prawa. Organ iluzorycznie (wskutek upływu terminu do wszczęcia postępowania po zakończonej kontroli z art. 165b o.p.) wszczął drugą kontrolę mającą identyczny zakres. Naruszenie prawa, którego dopuścił się Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego, skutkowałoby jedynie pozorną ochroną podatnika, gdyż organ wedle własnego uznania wydłużałby termin wszczęcia postępowania podatkowego poprzez inicjowanie kolejnych kontroli o tożsamym zakresie, licząc od nowego momentu, tj. zakończenia kolejnej kontroli. Sąd, mając na uwadze powyższe, podniósł, że takie działanie organu wypacza cel normy prawnej, dla realizacji którego została ona ustanowiona. W całości uwzględnił najdalej idący zarzut naruszenia art. 165b o.p., eliminując z obrotu

prawnego decyzję Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego. Sąd odstąpił od badania pozostałych zarzutów zawartych w skardze, uznając je jako bezcelowe z uwagi na to, że organy podatkowe nie były uprawnione do wszczęcia postępowania zakończonych wydaniem zaskarżonych decyzji.

### 3. Komentarz

#### 3.1. Prawo do sądu, kontrola organów podatkowych

Zjawisko nadużycia prawa warto rozważyć w świetle roli, którą pełnią sądy (w tym sądy administracyjne), a także wobec istniejących standardów w kontekście kontroli administracji publicznej. Ich zadaniem jest wymierzanie sprawiedliwości rozumiane jako konkretyzacja normy prawnej, celem której jest stanie na straży praworządności i sprawiedliwości. W myśl art. 175 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm., dalej: Konstytucja RP) wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Z kolei art. 184 Konstytucji RP stanowi, że Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej.

W polskim systemie prawnym legitymację do weryfikacji działań organów administracji publicznej daje przepis art. 1 § 1 ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2492 z późn. zm.), który stanowi, że sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości poprzez kontrolę działalności administracji publicznej<sup>1</sup>. Kontrola zaś sprawowana jest pod względem

---

<sup>1</sup> W doktrynie prawa podkreśla się, że „[...] kontrola działalności administracji publicznej – determinuje sposób sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez sądy administracyjne – nie ma on polegać na zastępowaniu administracji publicznej w załatwianiu spraw, które należą do jej właściwości. Co do zasady sądy administracyjne wydają orzeczenia o charakterze kasacyjnym, a nie rozstrzygają bezpośrednio o uprawnieniach i/lub obowiązkach jednostki za administrację publiczną” (Jaśkowska, 2011, s. 20). „Stosownie do obecnie obowiązującego art. 145a P.p.s.a. w wymienionych w ustawie przypadkach, jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, sąd zobowiązuje organ do wydania w określonym terminie decyzji lub postanowienia, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie,

zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych)<sup>2</sup>. Innymi słowy, sąd administracyjny może dokonać kontroli działania administracji publicznej jedynie w świetle legalności jej działania (Wyrok NSA, 2012, II GSK 1406/10). Kompetencja kontrolna sądu administracyjnego sprowadza się *de facto* do trzech obszarów: pierwszego – związanego ze zgodnością działania organu z prawem materialnym, drugiego – obejmującego zgodność z prawem procesowym, a także trzeciego, który dotyczy *sensu stricto* prawa ustrojowego (Hauser, 2003, s. 145–147; zob. także Zimmermann, 2001, s. 797–798). Słusznie więc zauważył WSA w Warszawie, że nadużycie prawa przez organ podatkowy wchodzi w zakres przedmiotowy kontroli sądowniczoadministracyjnej (zob. Uchwała NSA, 2021, I FPS 1/21).

Jak najbardziej trafna wydaje się więc wyrażona w piśmiennictwie opinia, zgodnie z którą istotą sądowej kontroli administracji jest ochrona wolności i praw jednostki (podmiotów prawa) w stosunkach z administracją publiczną oraz budowanie i utrwalanie zasady państwa prawa i wyprowadzanych z niej standardów. Podstawową funkcją sądownictwa administracyjnego jest ochrona praw podmiotowych jednostki. Przyjęcie tej funkcji wpływa z założeń systemu weryfikacji administracji publicznej w państwie prawa, co ma związek z realizacją zasad praworządności (zob. Trzeciński, 2008, s. 128–129; Adamiak, 2003, s. 21–22).

### 3.2. Podwójna kontrola celno-skarbowa

W kontekście art. 165b o.p. warto zaznaczyć, że przepis ten tworzy *sui generis* szczególny związek pomiędzy postępowaniem podatkowym a samą kontrolą celno-skarbową, gdzie charakter gwarancyjny posiada protokół kontroli, który niejako wymusza na organach skarbowych szybką realizację postanowień pokontrolnych i ewentualne przekształcenie postępowania kontrolnego w postępowanie podatkowe (Zob. Wyrok NSA, 2015, I FSK 279/14). Co więcej, w nauce prawa podnosi się, że termin sześciu miesięcy liczony od zakończenia kontroli, który pozwala organowi wszcząć postępowanie podatkowe, posiada charakter

---

chyba że rozstrzygnięcie pozostawiono uznaniu organu. W przypadku niewydania decyzji lub postanowienia, w określonym przez sąd terminie, strona może wnieść skargę i żądać wydania orzeczenia stwierdzającego istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku. Jeśli będą pozwalały na to okoliczności sprawy, sąd wyda orzeczenie w tym przedmiocie” (Kmieciak, 2015, s. 9–10).

<sup>2</sup> W doktrynie podnosi się, że „[...] sprawa sądowniczoadministracyjna to rozpoznanie i rozstrzygnięcie przez sąd administracyjny skargi na zgodność z prawem działania, bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania organów wykonujących administrację publiczną, z wyłączeniem przewidzianym w art. 5 i art. 58 § 1 pkt 1 prawa o ustroju sądów administracyjnych” (Celińska-Grzegorzcyk, Hauser, 2016, s. 145).

terminu zawitego – innymi słowy jego przekroczenie pozbawia organ możliwości przekształcenia postępowania kontrolnego na postępowanie podatkowe (Babiarz, 2024), co słusznie zauważył WSA w Warszawie.

Przedawnienie, do którego może dojść w myśl art. 165b § 1 o.p., prowadzi do tego, że wydanie decyzji w postępowaniu podatkowym, w zakresie, w którym przeprowadzono już kontrolę podatkową, dotknięte będzie wadą nieważności (Gąsowska, Pietrasz, 2009, s. 273–274). Niemniej jednak przedawnienie obejmuje tylko zakres przedmiotowy poprzedniej kontroli podatkowej, nie obejmuje więc zakresem potencjalnych postępowań podatkowych, których wszczęcie nastąpiło po przeprowadzeniu kontroli podatkowej, a których przedmiotu nie obejmowała uprzednio przeprowadzona kontrola podatkowa (zob. Wyrok WSA w Kielcach, 2012, I SA/Ke 23/12; Wyrok WSA w Warszawie, 2014, V SA/Wa 2793/13). W doktrynie wskazuje się również, że skutki omawianego przepisu mogą być dalej idące. W efekcie przekroczenia terminu przez organ podatkowy, podatnik może uniknąć nie tylko zapłaty odsetek, ale także samej należności głównej, tj. podatku. Zastosowanie w tej sytuacji ma przepis dotyczący umorzenia zobowiązania podatkowego z art. 70 § 1 o.p. (Etel, 2023). Druga przesłanka pozbawiająca organ możliwości wszczęcia postępowania podatkowego zachodzi wówczas, gdy po ujawnieniu nieprawidłowości przez kontrolę podatkową podatnik złoży deklarację lub też korektę deklaracji, która w całości uwzględnia ujawnione nieprawidłowości (Wyrok NSA, 2013, II FSK 2341/11; Wyrok NSA, 2015, I FSK 279/14). W odniesieniu do powyższego *a contrario* wskazać należy, że jeśli podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie uwzględni nieprawidłowości ujawnionych w kontroli podatkowej, organ podatkowy wówczas posiada legitymację do wszczęcia postępowania podatkowego nawet po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej. Taki sam skutek występuje, jeśli organ podatkowy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje, które uzasadniają wszczęcie postępowania (Wyrok WSA w Białymstoku, 2018, I SA/Bk 293/18; Wyrok NSA, 2018, II FSK 1713/16).

W świetle powyższego warto przywołać wyrok NSA z dnia 24 października 2023 r. (Wyrok NSA, 2023, II FSK 310/21), w którym sąd stwierdził, że zarzut naruszenia art. 165b § 1 o.p. nie zachodzi w sytuacji, gdy w efekcie przeprowadzenia kontroli podatkowej organ wszczyna drugą kontrolę, stanowiącą następstwo złożenia przez skarżącego korekty deklaracji w dodatkowym zakresie, nieobjętym wynikiem kontroli. Wszczęcie w takiej sytuacji postępowania podatkowego dopiero po zakończeniu drugiej kontroli podatkowej nie stanowi nadużycia prawa.



### 3.3. Nadużycie prawa podmiotowego

Sądowa kontrola administracji publicznej (w tym przypadku administracji skarbowej) jest o tyle ważna, że system podatkowy w Polsce oparty na technice samowymiaru oznacza *de facto*, że znaczna część postępowania posiada wymiar kontrolny, a celem jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej i wydanie decyzji (Szczepeńska, 2015, s. 23; zob. szerzej Dzwonkowski, Zgierski, 2006, s. 170–171; Münnich, 2010, s. 74–75). Natomiast celem kontroli podatkowej, w myśl art. 281 § 2 o.p., jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Odnosząc się do głosowanego orzeczenia, pozytywnie należy ocenić wnioski, które poczynił WSA w Warszawie w kontekście art. 165b o.p. O ile w obrocie prawnym istnieją orzeczenia, w których sądy dostrzegają działania organów podatkowych spełniające znamiona nadużycia prawa i wykraczają tym samym poza ustawowe kompetencje (zob. Wyrok WSA w Krakowie, 2023, I SA/Kr 705/23), to o tyle omawiany wyrok jest przełomowy z tego tytułu, że działania te wprost nazywa się klasycznym nadużyciem prawa. Tym bardziej jest to znaczące, że sądy administracyjne nie poddają w wątpliwość, jeśli nadużywania prawa dopuszcza się podatnik. Bez wyraźnego przepisu ustawy okoliczność taka brana jest pod uwagę przez sąd administracyjny. W odwrotnej sytuacji z kolei, gdy to organ administracji skarbowej nadużywa prawa, a nie podatnik, z punktu widzenia państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej sytuacja taka jest nie do zaakceptowania (zob. Dominik-Ogińska, 2018, s. 57–58).

W pełni na aprobatę zasługuje stwierdzenie WSA w Warszawie, że z nadużyciem prawa przez organ podatkowy mamy do czynienia w sytuacji, gdy „[...] działanie organu stawia podatnika w mniej korzystnej sytuacji w stosunku do tej, jaka istniałaby w sytuacji nie nadużywania prawa” (Wyrok WSA w Warszawie, 2023, III SA/Wa 2319/22). Warto przy tym dodać, że samo zjawisko nadużycia prawa wiąże się zawsze z naruszeniem sfery wolności jakiejś jednostki przez inny podmiot, którego zachowanie nosi znamiona nadużycia uprawnienia przyznanego mu przez konkretne przepisy prawa. Tego rodzaju konstrukcja rodzi jednakże *sui generis* niebezpieczeństwo skorzystania z wolności w sposób sprzeczny z pierwotnymi założeniami ustawodawcy. Stąd też należy przyjąć za Parchomiukiem (Parchomiuk, 2018, s. 19; zob. także Stępkowski, 2003, s. 21), że

[...] nie jest dozwolone takie korzystanie z praw podmiotowych, które jest niezgodne ich celami, wypacza je. W demokratycznym państwie prawnym urzeczywistniającym

zasady sprawiedliwości społecznej muszą istnieć granice wolności, a cele praw podmiotowych pozwalają na ustalenie dopuszczalnych granic korzystania z nich.

W nauce prawa podkreśla się, że kompetencje organów podatkowych powinny wyraźnie wynikać z przepisów prawa, których nie można domniemywać lub tworzyć w drodze wykładni. Niedopuszczalne jest więc uzurpowanie sobie przez jakikolwiek organ kompetencji nieprzyznanych mu wyraźnie przez normę prawną (Wyrok WSA w Gdańsku, 2013, III SA/Gd 583/13; zob. Banaszak, 1997, s. 121). Co więcej, nadużycie prawa przez organ skarbowy wiąże się z nieporównywalnie większymi konsekwencjami aniżeli nadużycie prawa przez podatnika. Nadużycie prawa przez organ bowiem podważa szacunek wobec porządku prawnego oraz organów władzy (zob. Waltoś, 2005, s. 620).

W odniesieniu do powyższych ustaleń warto przybliżyć, jak na zjawisko nadużycia prawa przez organ podatkowy zapatruje się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE). Z orzecznictwa TSUE wywodzi się prawo każdej osoby do dobrej administracji, które odzwierciedla zasadę ogólną prawa Unii Europejskiej (UE; Wyrok TSUE, 2014, C-604/12, pkt 49, 50). Prawo podmiotowe, którego gwarantem jest UE, nie może zostać unieważnione bądź wygaszone wskutek zastosowania terminu przedawnienia w sposób niesprawiedliwy lub arbitralny (Opinia do sprawy C-133/18, 2019, pkt 39). Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podnosi również, że wada nadużycia władzy zachodzi wówczas, gdy z obiektywnych, właściwych dla danej sprawy i spójnych przesłanek wynika, że przyjęto go wyłącznie lub w znacznej mierze w celu innym niż wskazany albo celem obejścia procedury przewidzianej w traktacie dla okoliczności danej sprawy (Wyrok TSUE, 2013, C-117/10, pkt 96; zob. także Uchwała składu 7 sędziów NSA, 2014, I FPS 8/13; Uchwała składu 7 sędziów NSA, 2018, I FPS 5/17).

## Zakończenie

Przechodząc do konkluzji głosowanego wyroku i samej istoty nadużycia prawa, podkreślić należy, że rolą sądu jest korygowanie decyzji wydanych przez organy administracji podatkowej w toku postępowania. Rozstrzygnięcia organów skarbowych, które nie mają uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawa, pozbawione przymiotu legalności, powinny zostać usunięte z obrotu prawnego w toku wszczętego postępowania kontrolnego. Sąd działający w zgodzie z konstytucyjnymi założeniami prawa do właściwego sądu jest gwarantem ochrony praw podatnika.

Stąd też wyrok WSA w Warszawie odgrywa ważną i słuszną rolę w dialogu na temat nadużywania prawa podatkowego przez organy skarbowe. Działania, gdy organ podatkowy podejmuje kilka lub wiele analogicznych kontroli po sobie, w świetle art. 165b o.p. wprost nazywa się klasycznym nadużyciem prawa. W opinii autora przedstawienie istoty problemu w szerszym kontekście, który jest spójny z celami konstytucyjnymi oraz prawem unijnym, daje nadzieję, że sądy w kolejnych wyrokach zaczną w sposób bardziej stanowczy i odważny kwestionować praktyki organów podatkowych, które godzą wprost w prawa podatników.

## Bibliografia

### Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2492 z późn. zm.

Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 227.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.

### Orzecznictwo

Uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2014 r., I FPS 8/13, CBOSA.

Uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2018 r., I FPS 5/17, CBOSA.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, ONSAiWSA 2021, nr 5, poz. 69.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r., II GSK 1406/10, CBOSA.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lipca 2013 r., II FSK 2341/11, LEX nr 1557929.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2015 r., I FSK 279/14, ONSAiWSA 2016, nr 2, poz. 21.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2018 r., II FSK 1713/16, LEX nr 2503247.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 42/20, LEX nr 3071678.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20, ONSAiWSA 2021, nr 2, poz. 27.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 października 2023 r., II FSK 310/21, LEX nr 3688103.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 13 marca 2012 r., I SA/Ke 23/12, LEX nr 1136984.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 7 listopada 2013 r., III SA/Gd 583/13, LEX nr 1421935.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2014 r., V SA/Wa 2793/13, LEX nr 1486556.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 11 września 2018 r., I SA/Bk 293/18, LEX nr 2555034.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19, LEX nr 2725718.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 19 stycznia 2023 r., I SA/Kr 938/22, LEX nr 3502772.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 2023 r., III SA/Wa 2319/22, LEX nr 3647080.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 3 października 2023 r., I SA/Kr 705/23, LEX nr 3650101.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 grudnia 2013 r. w sprawie *Komisja Europejska przeciwko Radzie Unii Europejskiej*, skarga nr C-117/10, ECLI:EU:C:2013:786.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 maja 2014 r. w sprawie *H.N. przeciwko Minister for Justice, Equality and Law Reform and Others*, skarga nr C-604/12, ECLI:EU:C:2014:302.
- Opinia Rzecznika Generalnego Gerarda Hogana przedstawiona w dniu 17 stycznia 2019 r., do sprawy C-133/18, *Sea Chefs Cruise Services GmbH przeciwko Ministre de l'Action et des Comptes publics*, ECLI:EU:C:2019:37.

## Literatura

- Adamiak, B. (2003). Model sądownictwa administracyjnego a funkcje sądownictwa administracyjnego. W: J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), *Polski model sądownictwa administracyjnego* (s. 15–22) Lublin: Oficyna Wydawnicza Verba.
- Babiarz, S. (2024). *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (wyd. 12). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Banaszak, B. (1997). Proceduralne i materialnoprawne normy konstytucji. W: J. Trzciniński (red.), *Charakter i struktura norm konstytucji* (s. 114–124) Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Celińska-Grzegorzczak, K., Hauser, R. (2016). Sądy administracyjne a system sądownictwa powszechnego. W: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Sądowa kontrola działalności administracji publicznej* (s. 99–132). Seria: System Prawa Administracyjnego 10. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck.
- Dominik-Ogińska, D. (2018). Czy sąd administracyjny może odstąpić od kontroli nadużycia prawa popełnionego przez organy skarbowe? Uwagi na tle wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r. (sygn. I FSK 759/15). *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 4, 39–61. doi: 10.18778/1509-877X.2018.04.03.
- Dzwonkowski, H., Zgierski, Z. (2006). *Procedury podatkowe*. Warszawa: Centrum Doradztwa i Informacji Difin.
- Etel, L. (red.). (2023). *Ordynacja podatkowa. T. 2. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*. Warszawa: LEX/el.
- Gąsowska, A., Pietrasz, P. (2009). Kilka uwag na temat art. 165b Ordynacji podatkowej. W: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji* (s. 270–283). Białystok: Temida 2.
- Hauser, R. (2003). Konstytucyjny model polskiego sądownictwa administracyjnego. W: J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), *Polski model sądownictwa administracyjnego* (s. 143–149) Lublin: Oficyna Wydawnicza Verba.
- Jaśkowska, M. (2011). Konstytucyjnoprawne podstawy sądownictwa powszechnego i administracyjnego oraz delimitacja właściwości tych sądów. W: M. Błachucki, T. Górzyńska (red.), *Aktualne problemy rozgraniczenia właściwości sądów administracyjnych i powszechnych* (s. 10–31). Warszawa: Naczelny Sąd Administracyjny.
- Kmieciak, Z. (2015). Merytoryczne orzekanie przez sądy administracyjne w świetle konstytucyjnej zasady podziału władz. *Przegląd Legislacyjny*, 2, 9–22.
- Münnich, M. (2010). *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*. Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Parchomiuk, J. (2018). *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*. Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck.

- Stępkowski, A. (2003). Nadużycie prawa a rozwój prawa. W: H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), *Nadużycie prawa* (s. 49–76). Warszawa: Liber.
- Szczepańska, M. (2015). Kontrola podatkowa jako element konstrukcyjny postępowania podatkowego – alternatywny model kontroli podatkowej. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 5, 23–28.
- Trzcziński, J. (2008). Sądownictwo administracyjne jako gwarant ochrony wolności i praw jednostki. W: A. Szmyt (red.), *Trzecia władza. Sądy i trybunały w Polsce. Materiały Jubileuszowego L Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr i Zakładów Prawa Konstytucyjnego, Gdynia, 24–26 kwietnia 2008 roku* (s. 121–130). Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Waltoś, S. (2005). O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego. W: L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda (red.), *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska* (s. 619–629). Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Zimmermann, J. (2001). Z problematyki reformy sądownictwa administracyjnego. W: I. Skrzydło-Niżnik (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora Józefa Filipka* (s. 790–799). Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.

### Streszczenie

W glosie przedstawiona została analiza wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który uznał za nadużycie prawa działanie organu podatkowego polegające na podejmowaniu kilku lub też wielu analogicznych kontroli po sobie w świetle art. 165b ustawy – Ordynacja podatkowa. Postępowanie takie pomimo braku zakazu wyraźnie wyrażonego w przepisach prawa nie stanowi realizacji przez organ podatkowy jego kompetencji wynikających z norm prawa. W analizie przedmiotowego wyroku autor dodatkowo poruszył kwestię kontroli organów podatkowych dokonywanej w ramach prawa do sądu w świetle nadużycia prawa podmiotowego przynależnego organom podatkowym.

**SŁOWA KLUCZOWE:** kontrola celno-skarbowa, nadużycie prawa, organy podatkowe, podatki

### Summary

The gloss analyzes a judgment of the Provincial Administrative Court in Warsaw which deems it an abuse of law for a tax authority to undertake several or multiple analogous inspections successively under Article 165b of the Tax Ordinance. Such action, despite the absence of an expressly stated prohibition in the law, does not constitute the exercise by a tax authority of its competences derived from legal norms. In the analysis of the aforementioned judgment, the author additionally addresses the issue of tax

authorities' inspections conducted within the scope of the right to judicial review, in the context of abusive exercise of subjective rights belonging to tax authorities.

**KEYWORDS:** customs and fiscal control, abuse of law, tax authorities, taxes

### **Nota o autorze**

---

Daniel Kotowski – absolwent Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II; główne obszary działalności naukowej: prawo podatkowe; e-mail: kotowski.daniel@wp.pl; ORCID: 0009-0009-9496-1147.

