
DOKUMENTY ZGROMADZONE W TOKU DZIAŁALNOŚCI ANALITYCZNEJ KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ JAKO DOWÓD W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

PAWEŁ MAJKA*

SPIS TREŚCI

Wstęp	1
Ewolucja procesów komunikacyjnych a tworzenie i stosowanie prawa – zarys problematyki	2
Charakter prawny działalności analitycznej organów podatkowych	4
Działalność analityczna a gromadzenie dowodów w postępowaniu podatkowym	11
Podsumowanie	16

WSTĘP

Problem roli dowodów w postępowaniu podatkowym stanowi, co jest naturalne, zagadnienie analizowane głównie w związku z prawem formalnym. Jednocześnie problematyka ta obecnie wydaje się nabierać znaczenia również w związku z szerszą oceną kierunku ewolucji prawa podatkowego, w szczególności zmian w zakresie gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania informacji przez organy podatkowe. Kierunek ewolucji obowiązków informacyjnych nakładanych zarówno na strony zobowiązane w stosunku podatkowym, jak i inne podmioty wydaje się przy tym

* doktor nauk prawnych, adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego Instytutu Nauk Prawnych Uniwersytetu Rzeszowskiego pmajka@univ.rzeszow.pl, nr identyfikacyjny ORCID 0000-0003-4315-4133

jednoznaczny. W związku z założonym celem „uszczelnienia” systemu podatkowego zwiększa się obecnie zakres tych obowiązków oraz poszerza katalog podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji. Co istotne, zmieniają się formy przekazywania organom podatkowym informacji związane z coraz szerszym wykorzystaniem technologii informatycznych. Wydaje się jednocześnie, że dynamiczne zmiany w prawie podatkowym związane z rozwojem technologii informatycznych na przestrzeni ostatnich kilku lat nie są efektem wpływu nowopowstałych możliwości technologicznych (możliwości takie istniały bowiem znacznie wcześniej), lecz są przede wszystkim skutkiem „uszczelniania” systemu podatkowego oraz wymogów, jakie w tym zakresie wynikają z regulacji prawa międzynarodowego. Jedną z instytucji związanych z wykorzystaniem technologii informatycznych, której znaczenie uległo obecnie wyraźnemu zwiększeniu jest działalność analityczna organów podatkowych. Jednocześnie działania analityczne, z uwagi na ich charakter, oprócz wskazania ich w treści ustaw ustrojowych regulujących zadania administracji skarbowej do końca 2017 r. nie były przedmiotem regulacji prawa podatkowego. Sytuacja ta obecnie ulega jednak zmianie w związku ze wskazaniem działalności analitycznej w przepisach dotyczących postępowania dowodowego. Przedmiotem niniejszego opracowania jest ocena znaczenia obowiązującej od dnia 1 stycznia 2018 r. regulacji prawnej dotyczącej dokumentów zgromadzonych w toku działalności analitycznej w postępowaniu podatkowym. W szczególności powstają wątpliwości co do celu oraz zasadności wprowadzenia tych regulacji w świetle charakteru czynności analitycznych oraz w tle pojawia się szerszy problem dalszego kierunku ewolucji prawa podatkowego w tym zakresie.

EWOLUCJA PROCESÓW KOMUNIKACYJNYCH A TWORZENIE I STOSOWANIE PRAWA – ZARYS PROBLEMATYKI

Ustalenie charakteru czynności analitycznych i ich znaczenia dla stosowania norm prawa podatkowego wymaga w pierwszej kolejności przedstawienia teoretycznoprawnego tła problematyki, którym jest wpływ zmian zachodzących w procesach komunikacyjnych na prawo. Wydaje się, że poglądy teoretyków prawa oparte na wiedzy o komunikacji mogą bowiem pomóc w ustaleniu zarówno *ratio legis* wprowadzanych rozwiązań prawnych, jak i przewidywać kierunek dalszych zmian.

W teorii prawa podnosi się, że zmiany w procesach komunikacyjnych nie są neutralne dla praktyki tworzenia prawa, wskazując przy tym na historyczny przykład wpływu upowszechnienia pisma na stanowienie prawa. W związku z rozwojem technologii komunikacyjnych pojawiają się bowiem ograniczenia i wymogi wynikające z konieczności tworzenia aktów prawnych w formie elektronicznej (np. formaty plików), poprawia się możliwość kontroli treści aktu oraz w procesie informowania o treści prawa wykorzystywane są nowe instytucje (np. elektroniczne systemy informacji prawnej)¹. Zgodnie z poglądami nauki, zmiany jakie zachodzą w procesach komunikacyjnych nie są również neutralne dla praktyki stosowania prawa. W teorii prawa wskazuje się, że - analogicznie do zmian w stanowieniu prawa - tak jak w historii pismo zastępujące stopniowo mowę i rytuały wpłynęło na praktykę, obecnie nowe technologie komunikacyjne zmieniają sposób stosowania prawa². Rozwój nowych technologii wpływa bowiem na powstanie nowych problemów interpretacyjnych, tworzy nowe obszary wymagające regulacji, zmienia utrwalone formy czynności oraz wymusza na stosującym prawo znajomość zagadnień informatycznych. Zmienia się m.in. sposób udostępnienia informacji, formy dokumentów, formularze, ustalanie opłat sądowych i korekta błędów, inicjowanie postępowań i rejestrowanie on-line, sposoby zabezpieczania danych, procesy autoryzacyjne oraz przebieg postępowań, w tym przykładowo status dokumentów³.

Powyższe tezy odnoszone do prawa w ogóle skłaniają do rozważenia problemu wpływu obecnych zmian w procesach komunikacyjnych związanych z wykorzystaniem technologii informatycznych na prawo podatkowe, głównie w związku z jego stosowaniem. W szczególności uzasadnione jest prowadzenie badań związanych z identyfikacją potencjalnych zagrożeń naruszenia praw podatników w związku z oddziaływaniem nowo tworzonych instytucji na proces stosowania prawa. Wydaje się, że analizy wymaga w szczególności problematyka wykorzystania przez organy podatkowe w postępowaniu podatkowym efektów ich działalności analitycznej, w tym opartych na zastosowaniu algorytmów. Konieczne jest, by wprowadzane zmiany legislacyjne dające organom podatkowym możliwość szerszego niż dotychczas prowadzenia i wykorzystania

¹ W. Cyruł, *Wpływ procesów komunikacyjnych na praktykę tworzenia i stosowania prawa*, Warszawa 2012, s. 256-278.

² *Ibidem*, s. 326-327.

³ *Ibidem*, s. 328-329.

wyników działalności analitycznej były równoważone wprowadzeniem instytucji gwarantujących ochronę praw podatników.

CHARAKTER PRAWNY DZIAŁALNOŚCI ANALITYCZNEJ ORGANÓW PODATKOWYCH

W języku polskim działalność analityczną należy utożsamiać z działaniem prowadzonym za pomocą analizy (metody analitycznej), tj. uwzględniającej myślenie analityczne. Analiza to myślowe, pojęciowe, wyodrębnienie cech, części lub składników badanego zjawiska lub przedmiotu, badanie cech elementów lub struktury czegoś oraz zachodzących między nimi związków⁴.

Uwzględniając główny cel istnienia administracji skarbowej nie ulega wątpliwości konieczność prowadzenia w ramach jej zadań działalności analitycznej związanej z ustalaniem zagrożeń naruszeń prawa. Ponieważ nie jest możliwe prowadzenie kontroli obejmujących wszystkie zjawiska podlegające opodatkowaniu, uprzednia analiza dostępnych informacji umożliwia bowiem organom podatkowym wyselekcjonowanie obszarów oraz podmiotów, które wymagają skontrolowania. Prawidłowa analiza informacji, którymi dysponuje organ podatkowy właściwie zidentyfikuje jednocześnie obszary ryzyka naruszenia prawa, co następnie umożliwi podjęcie decyzji co do czynności związanych z prowadzeniem postępowań. W celu prowadzenia analizy organ powinien zatem dysponować skutecznymi narzędziami zarówno w zakresie gromadzenia informacji, jak i ich przetworzenia. Podkreślić należy, że w literaturze wskazuje się, iż wykorzystanie technologii informatycznych ma na celu właśnie skupienie się przez podmioty decyzyjne na analizowaniu informacji rozwiązując dotychczasowe problemy „techniczne” m.in. transmisji, przechowywania oraz gwarantowania dostępności informacji⁵. Nie ulega wątpliwości, że obecnie skala działalności analitycznej organów podatkowych w kontekście rozwoju nowoczesnych technologii uległa wyraźnemu zwiększeniu i wydaje się, że nadal będzie rosnąć. Następstwem tego procesu może być z kolei uchwalanie z inicjatywy Rady Ministrów regulacji, których celem będzie nadanie działalności analitycznej rangi czynności, których efekt powinien zostać uwzględniony w

⁴ M. Szymczak (red.), *Słownik Języka Polskiego, Tom I*, Warszawa 1978, s. 49.

⁵ W. Cyruł, *op. cit.*, s. 104.

większym niż dotychczas zakresie w procesie stosowania prawa. Powyższy kierunek ewolucji przepisów wpłynie jednocześnie na wyposażenie organów podatkowych w narzędzie, które w relacjach z podatnikami osłabiają pozycję tych ostatnich. Ewentualne zmiany przepisów w przewidywanym zakresie powinny zatem uwzględniać także potrzebę ochrony praw podatników.

Obecnie czynności związane z prowadzeniem analiz stanowią zadanie organów podatkowych przewidziane w regulacjach prawa, jakkolwiek przepisy nie wskazują, co należy rozumieć przez „działalność analityczną” lub „czynności analityczne”. Działalność ta ujęta była jednocześnie w treści przepisów w stanie prawnym obowiązującym przed utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej⁶. Zgodnie z nieobowiązującym art. 10 ust. 2 pkt 12 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej⁷ zadaniem Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej było prowadzenie działalności analitycznej i prognostycznej w odniesieniu do negatywnych zjawisk występujących w zakresie kontroli skarbowej oraz przedstawianie w tym zakresie informacji i analiz organom administracji rządowej. Analogiczną regulację w związku z kompetencjami Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej przewidywał art. 11 ust. 2 pkt 6 u.k.s.

Na podstawie 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁸ do zadań KAS należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Obowiązujące przepisy wprowadziły zatem w treści przepisów pojęcie „analizy ryzyka”. Zadanie prowadzenie działalności analitycznej przypisane zostało Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (art. 14 ust. 1 pkt 20 u.K.A.S.) oraz wskazane jest również w treści art. 25 ust. 1 pkt 10 u.K.A.S. w ramach kompetencji dyrektora izby administracji skarbowej. Na podstawie art. 33 ust. 1 pkt 14 u.K.A.S. także do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy prowadzenie działalności analitycznej prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości. Zgodnie z art. 58 ust. 1 u.K.A.S. kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego

⁶ Krajowa Administracja Skarbowa dalej: „KAS”.

⁷ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 720), dalej: „u.k.s.”.

⁸ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.), dalej: „u.K.A.S.”.

ograniczania. Ryzyko oznacza prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa.

Jakkolwiek czynności związane z analizą ze swej istoty poprzedzać będą ewentualne postępowania kontrolne, to obowiązujące przepisy nie wskazują bezpośrednio na zależności pomiędzy działalnością analityczną i jej wynikiem, a pozostałymi czynnościami KAS, w tym nie uzależniają ich od siebie. Czynności analityczne mogą być zatem prowadzone przed wszczęciem innych postępowań lub w ich trakcie. Podkreślić należy, że na konieczność prowadzenia czynności analitycznych przed wszczęciem kontroli wskazuje art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁹, zgodnie z którym, kontrole planuje się i przeprowadza po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe.

Wskazać należy, że planowane na etapie ostatniej reformy administracji skarbowej zadania zakładały zwiększenie zakresu analiz przez KAS kosztem m.in. zmniejszenia kontroli oraz zwiększenia ich skuteczności, w tym główny nacisk położono na informacje uzyskane w ramach instytucji jednolitego pliku kontrolnego¹⁰ i następnie podejmowanych czynności sprawdzających¹¹.

Niezależnie od oceny obowiązujących rozwiązań prawnych¹², powstaje kwestia potrzeby regulowania kwestii działalności analitycznej organów podatkowych w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Nie wydaje się w szczególności, by do prowadzenia działalności analitycznej konieczne było w ogóle wskazywanie tej kompetencji organów podatkowych w przepisach prawa. Organ podatkowy chcąc stosować efektywnie prawo podatkowe przed podjęciem decyzji o przeprowadzeniu czynności sprawdzających, wszczęciu kontroli lub postępowania podatkowego związanego z określeniem wysokości zobowiązania, będzie bowiem zawsze zainteresowany ustaleniem obszarów zagrożenia naruszenia prawa i wytypowaniem

⁹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).

¹⁰ Dalej: „JPK”.

¹¹ A. Zdunek, *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński (red.), K. Lasiński-Sulecki (red.), W. Morawski (red.), Warszawa 2018, s. 299-305.

¹² Zob. K. Teszner, *Komentarz do art. 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej* [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, M. Meleziński (red.), K. Teszner (red.), LEX/el. 2018.

podmiotów, które mogą je naruszać. W tym celu naturalnym działaniem będzie przeprowadzenie czynności analitycznych w oparciu o dostępne organowi informacje, a regulacja ich samego przebiegu (procedury) może wynikać wyłącznie z aktów administracyjnych o charakterze wewnętrznym.

Charakter działań analitycznych prowadzonych przez organy podatkowe w sposób wyraźny odróżnia je od działań podejmowanych w ramach postępowań podatkowych. Podkreślić należy, że w doktrynie prawa podatkowego nie ma pełnej zgodności co do zakresu pojęcia „postępowanie podatkowe”¹³. Odwołując się do regulacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹⁴ należy uznać jako postępowanie podatkowe wyłącznie działania organów podatkowych ukierunkowane na wydanie aktu administracyjnego (jest to zatem jeden z rodzajów postępowania administracyjnego)¹⁵. W tym ujęciu, w ramach postępowania podatkowego mieścić się więc będą jedynie te działania organów podatkowych objęte stosunkiem proceduralnym prawa podatkowego, które podejmowane są po wszczęciu postępowania do momentu doręczenia stronie postępowania ostatecznego rozstrzygnięcia¹⁶. Celem prowadzonego postępowania jest ustalenie istnienia i zakresu roszczenia podatkowego w stosunku do podmiotów znajdujących się w sytuacji określonej przez przepisy prawa podatkowego¹⁷. Jednocześnie w ramach wyodrębnienia procedur stosowanych w sprawach podatkowych (procedur podatkowych) wyróżnia się postępowania znajdujące zastosowanie przy załatwianiu spraw podatkowych (m.in. postępowanie podatkowe jurysdykcyjne i podatkowe procedury kontrole, tj. czynności sprawdzające i kontrolę podatkową) oraz postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne znajdujące zastosowanie do załatwiania spraw z zakresu różnych dziedzin administracji publicznej, w tym również spraw podatkowych (np. postępowanie egzekucyjne)¹⁸. Niezależnie od zakresu ujęcia

¹³ Szerokie ujęcie postępowania podatkowego, obejmujące m.in. postępowania kontrolne proponuje m.in. R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe* [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL, Tom III, Instytucje budżetowe, Cz. II, Dochody i wydatki budżetu*, M. Weralski (red.), Ossolineum, Wrocław 1985, s. 226. Szeroki zakres pojęcia „postępowanie podatkowe” obejmujący np. samoobliczenie podatku przez podatnika przedstawiają H. Dzwonkowski, R. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 30-31. Odmiennie: M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 333.

¹⁴ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 marca 2018 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, ze zm.), dalej „O. p.”.

¹⁵ M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa, Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 103.

¹⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 549.

¹⁷ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 224.

¹⁸ M. Masternak, *Postępowanie... op. cit.*, s. 325-326.

postępowania podatkowego (procedury podatkowej), należy stwierdzić, że działania organów podatkowych o charakterze analitycznym nie będą mieścić się w żadnej z powołanych grup czynności procesowych, w tym nie stanowią również rozumianych w powyższy sposób podatkowych procedur kontrolnych.

Charakter czynności analitycznych w sposób właściwie oddający ich istotę wskazano w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo zgodnie z postanowieniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego¹⁹ w Warszawie z 21 października 2015 r.²⁰ działania podejmowane przez Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej w zakresie czynności analitycznych nie nakładają na stronę obowiązku, ani nie nadają uprawnienia wynikającego z przepisów prawa. Zarówno bowiem uprawnienia, jak i obowiązki powinny wynikać z przepisów prawa materialnego, ponieważ tylko prawo materialne może je uznać e lub nałożyć. Sąd podkreślił, że adresatem norm prawnych odnoszących się do czynności analitycznych są organy, a nie strona. Również w wyroku WSA w Krakowie z 26 sierpnia 2015 r.²¹ wskazano, że czynności podejmowane w ramach działań analitycznych mają w odróżnieniu od czynności podejmowanych w postępowaniu kontrolnym charakter techniczny. W ich toku nie dochodzi do rozstrzygnięcia o prawach czy obowiązkach podmiotu, którego dotyczyły przetwarzane informacje, lecz bada się jedynie, czy występują przesłanki do wszczęcia określonego postępowania. Zgodnie również z wyrokiem WSA w Krakowie z 27 września 2018 r.²², pojęcie właściwości związane jest nierozzerwalnie z pojęciem postępowania jurysdykcyjnego, a czynności analityczne w odróżnieniu od postępowania kontrolnego nie są elementem takiego postępowania. Pogląd powyższy podzielany jest także w doktrynie²³.

Działalność analityczna jakkolwiek oparta na dostępnych organowi materiałach, w tym także dokumentach, które wytworzył lub przedłożył podatnik, nie obejmuje prowadzenia w jej ramach postępowania dowodowego oraz nie kwalifikuje się jako rodzaj postępowania podatkowego, również w ujęciu szerokim. W toku działalności

¹⁹ Wojewódzki Sąd Administracyjny dalej: „WSA”.

²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 października 2015, III SAB/Wa 71/15.

²¹ I SA/Kr 1106/15. Wskazać należy, że Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) wyrokiem z dnia 27 lutego 2018 r., II FSK 325/16, uchylił powyższy wyrok WSA w Krakowie, uznając czynności analityczne jako mieszczące się „w zakresie spraw dotyczących kontroli skarbowej”, jakkolwiek nie negując przyjętego w wyroku sądu I instancji charakteru czynności analitycznych.

²² I SA/Kr 458/18.

²³ Zob. P. Pietrasz, *Komentarz aktualizowany do art. 181 [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, L. Etel (red.), LEX/el. 2018.

analitycznych organ nie ma obowiązku gromadzenia materiału dowodowego oraz przestrzegania zasad postępowania podatkowego, w tym zasady prawdy obiektywnej²⁴. Co istotne, wyniki analizy mogą opierać się na wyselekcjonowanych danych (nieweryfikowanych przy udziale podatnika co do rzetelności), przez stworzony do tego celu zautomatyzowany algorytm. Fakt prowadzenia działań analitycznych z założenia nie jest także ujawniany przez organy podatkowe podmiotom, których działalność jest przedmiotem analizy. Obowiązujące przepisy w poszczególnych przypadkach mogą również wprowadzać utajnienie szczegółowych algorytmów prowadzących do wyselekcjonowania informacji²⁵. Nie jest zatem zasadne, by samą działalność analityczną (w tym przede wszystkim procedury jej przeprowadzania) oraz rolę jej efektów regulować w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego lub procedury podatkowej. Pomijając aspekt dynamiki w zakresie metod i kierunku czynności analitycznych oraz zróżnicowanie analizy w zależności od tego, których podmiotów dotyczy, prowadzenie tej działalności modelowo powinno ograniczać się bowiem do sfery wewnętrznej działania administracji, natomiast właściwy organ podatkowy może (i powinien) uwzględnić wynik przeprowadzonych analizy dokonując wyboru czynności procesowych.

Działalność analityczna ściśle związana jest również z instytucjami prawa podatkowego, których istotą jest gromadzenie oraz przetwarzanie informacji przez organy podatkowe. Analizując rolę czynności analitycznych należy zatem odwołać się do nowych instytucji prawnych wprowadzanych do systemu podatkowego, opartych głównie na prowadzeniu analizy. Typowymi przykładami tego rodzaju instytucji są JPK oraz System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej²⁶.

Jednolity Plik Kontrolny to zbiór danych, księgowych, logistycznych i podatkowych generowany z systemów informatycznych podmiotów gospodarczych przekazywany organom podatkowym w formie pliku elektronicznego, który zawiera informacje o operacjach gospodarczych podatnika za dany okres²⁷. Dane są przekazywane Szefowi KAS w sposób automatyczny (np. JPK_VAT) lub na żądanie organu podatkowego.

²⁴ W orzecznictwie wyodrębnia się prowadzone przez organy postępowanie dowodowe oraz analityczne (zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 22 sierpnia 2016 r., I SA/Rz 450/16).

²⁵ Zob. art. 119zi § 1 i art. 119zo § 9 O.p.

²⁶ System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej dalej: STIR.

²⁷ P. Krawczyk, *Jednolity plik kontrolny jako forma udostępniania informacji podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, R. Dowgier (red.), M. Popławski (red.), Białystok 2016, s. 46; A. Pałys, *Wybrane aspekty praktyczne wdrożenia przez podatnika Jednolitego Pliku Kontrolnego od 1.07.2016 r.*, *Przegląd Podatkowy* 2016/7, s. 11.

Przekazywanie danych z wykorzystaniem JPK w sposób automatyczny umożliwia organom bieżącą analizę informacji i następnie selekcjonowanie podatników w stosunku do których przeprowadzić należy czynności sprawdzające lub kontrolę.

Z kolei zgodnie z art. 119zha O.p., STIR to system służący do: odbioru i przetwarzania danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka, przekazywania danych i informacji o wskaźniku ryzyka do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem KAS, a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi. W wypadku instytucji STIR, który jest instrumentem gromadzenia i przetwarzania danych z rachunków bankowych w czasie rzeczywistym, wytypowanie podmiotu kwalifikowanego odbywa się za pomocą niejawnego algorytmu stosowanego przez program komputerowy²⁸. Wynik selekcji jest następnie podstawą do podjęcie przez Szefa KAS decyzji o blokadzie rachunku bankowego. Podstawą prawną dającą Szefowi KAS możliwość blokowania rachunku jest art. 119zv § 1 O.p., zgodnie z którym organ może wydać postanowienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać.

Istotą stosowania regulacji dotyczących zarówno JPK, jak i STIR jest proces, który następuje po zgromadzeniu informacji, polegający na takim przetworzeniu danych, by wyselekcjonować potencjalne naruszenia prawa. Działania analityczne, których podstawą są wyniki działania algorytmów stanowią następnie podstawę do podjęcia przez organy podatkowe czynności procesowych. Wynik przeprowadzonej analizy niezależnie od stopnia w jakim jest efektem działania programu komputerowego, czy też analizy dokonanej przez człowieka, wskazuje przy tym wyłącznie na ryzyko naruszenia prawa

²⁸ P. Mikuła, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka* [w:] *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński (red.), K. Lasiński-Sulecki (red.), W. Morawski (red.), Warszawa 2018, s. 375. Por. M. Macudziński, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – nowe narzędzie zwalczania wyłudzeń skarbowych*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2018/3, s. 76.

wymagające następnie zawsze zweryfikowania w toku szeroko rozumianych postępowań w oparciu o zgromadzonym materiał dowodowy.

DZIAŁALNOŚĆ ANALITYCZNA A GROMADZENIE DOWODÓW W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Nowelizacją O.p. wprowadzoną art. 1 pkt 1 ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa²⁹ z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2018 r. zmieniono treść art. 181 O.p., dodając jako środek dowodowy „inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej”. Zgodnie z art. 181 O.p. obecnie 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.

Wątpliwości wywołuje już samo znaczenie regulacji art. 181 O.p. dla interpretacji przepisów w świetle tego, że katalog wymienionych w tym przepisie środków dowodowych jest przykładowy. W doktrynie wskazuje się, że art. 181 O.p. ma charakter wyłącznie informacyjny, natomiast akcentuje on potrzebę stosowania wskazanych w nim środków dowodowych³⁰. Jednocześnie w doktrynie z treścią art. 181 O.p. wiąże się istotne konsekwencje dla wykładni przepisów podnosząc, że w swojej końcowej części przewiduje on odstępstwo od zasady bezpośredniości wynikającej z art. 190 O.p., dopuszczając wykorzystanie dowodów zgromadzonych w innych postępowaniach³¹. Również w orzecnictwie sądowym podnoszone jest, że art. 181 O.p. wprowadza odstępstwo od reguły bezpośredniego prowadzenia postępowania dowodowego przez organ podatkowy w istotny sposób ograniczając tę zasadę (np. wyrok NSA z 16 marca

²⁹ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. 2169), dalej „ustawa nowelizująca”.

³⁰ B. Brzeziński, i in. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 811.

³¹ B. Adamiak [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2016, s. 935; P. Pietrasz, *op. cit.* Szerzej na temat interpretacji art. 181 O.p. zob. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 233-240.

2012 r.³²). Zaznaczyć należy jednocześnie, że pogląd powyższy odnoszony jest przede wszystkim do braku konieczności przeprowadzania dowodu z zeznań świadków w postępowaniu podatkowym, jeżeli świadków przesłuchano w innych postępowaniach (przede wszystkim karnych i karno-skarbowych). Pogląd o braku obowiązywania zasady bezpośredniości przeprowadzenia dowodów nie dotyczy natomiast dowodów z dokumentów, w wypadku których przeprowadzenie dowodu polega na zapoznaniu się z jego treścią. Jednocześnie regulacje postępowania podatkowego gwarantują możliwość zapoznania się strony z treścią dokumentów i wypowiedzią odnośnie do ich treści. Przykładowo zgodnie z art. 192 O.p., okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów. Reguła ta jest skonkretyzowana w treści art. 200 § 1 O.p. Ze wskazanego przepisu wynika, że w sytuacji, gdy organ podatkowy dojdzie do przekonania, że zgromadzony materiał dowodowy pozwala na wydanie decyzji, wyznacza stronie 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranych dowodów. Wymóg nałożony tym przepisem stanowi również konkretyzację obowiązku nałożonego na organy podatkowe przepisem art. 123 § 1 O.p., który gwarantuje stronom prawo do czynnego udziału w postępowaniu. Niezapewnienie możliwości czynnego udziału strony w postępowaniu oznacza z kolei brak procesowych przesłanek do dokonania oceny materiału dowodowego i skutkuje tym, że materiał nie ma dostatecznej wartości procesowej³³. W przypadku dowodów z dokumentów zgromadzonych w toku działalności analitycznej, na organie prowadzącym postępowanie podatkowe po włączeniu dokumentów do materiału dowodowego, każdorazowo ciążyć będzie więc obowiązek umożliwienia stronie wypowiedzenia się odnośnie do ich treści.

Powstaje wątpliwość dotycząca *ratio legis* wskazania w treści art. 181 O.p. jako przykładowych środków dowodowych „innych dokumentów zgromadzonych w toku działalności analitycznej”. W szczególności nieprzekonujące jest bowiem uzasadnienie projektu ustawy nowelizującej, z którego wynika, że zmiana przepisów w tym zakresie miała w celu „*wyeliminowanie mogących powstać wątpliwości i negocjowania przez podatników wykorzystywania przez organy skarbowe dokumentów zgromadzonych w ramach czynności analitycznych*”. Dodatkowo następnie projektodawca stwierdził, że

³² Wyrok NSA z 16 marca 2012 r., II FSK 241/11.

³³ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Warszawa 2004, s. 176-177.

wprowadzona zmiana pozostaje „bez wpływu na toczące się postępowania, gdyż zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 O.p.)”³⁴. Niejasne jest uzasadnienie nowelizacji zarówno w związku ze wskazaniem na wątpliwości, które „mogą powstać”, jak i „negowanie przez podatników” (jak należy uznać dotychczasowe) wykorzystywania przez organy skarbowe dokumentów zgromadzonych w ramach czynności analitycznych. Pomijając brak wyjaśnienia jakiego rodzaju wątpliwości mogą powstać w związku z wykorzystaniem dowodów z tego rodzaju dokumentów (wydaje się, że nie są to w szczególności wątpliwości interpretacyjne), posłużenie się terminem „mogące powstać” sugeruje, że projektodawca dopiero przewiduje pojawienie się wątpliwości. Wątpliwości, jak wynika z przebiegu procesu legislacyjnego, mają polegać na ocenie przez sądy możliwości wykorzystania przez organy podatkowe dokumentów analitycznych, jako dowodów w postępowaniu podatkowym. Zmiana przepisów, co przyznaje sam projektodawca, jednak nie zmienia tego, iż zgodnie z art. 180 § 1 O.p. dowodem może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Z kolei to, co wynika z treści dowodu jest kwestią oceny przez organy podatkowe w konkretnym postępowaniu. Treść dokumentu analitycznego będzie zatem zawsze podlegać ocenie, a znowelizowany art. 181 O.p. niczego nie zmienia w zakresie „mocy dowodowej” tego dowodu lub możliwości jego wykorzystania.

Niejasne jest również wskazanie w uzasadnieniu na negowanie przez podatników wykorzystywania przez organy skarbowe dokumentów zgromadzonych w ramach czynności analitycznych. W szczególności analiza orzecznictwa sądowego nie pozwala sformułować tezy o masowym zjawisku polegającym na „negowaniu” przez podatników samego wykorzystywania dowodów z dokumentów zgromadzonych na tym etapie działań organów lub ustaleń z nich wynikających³⁵. Analiza orzecznictwa pozwala stwierdzić, że zwykle spór dotyczący „negowania” wykorzystania dowodów, dotyczy kwestii wykorzystania w postępowaniu podatkowym materiałów z innych postępowań podatkowych, postępowań karnych oraz karnych skarbowych, w tym głównie

³⁴ <http://orka.sejm.gov.pl/> (dostęp na dzień 1.12.2018 r.)

³⁵ Zob. wyrok WSA we Wrocławiu z 7 grudnia 2012 r., I SA/Wr 1089/12, w którym wprost wskazano, że uzyskane w ramach czynności analitycznych informacje o aktywności gospodarczej podatnika, polegającej na dokonywaniu sprzedaży towarów za pośrednictwem portalu internetowego, mogą stanowić jeden z dowodów w postępowaniu podatkowym, przy czym są wstępnym materiałem do analizy działalności podatnika, wymagającym potwierdzenia innymi dowodami.

protokołów z zeznań świadków, dokumentów zebranych w toku kontroli podatkowej oraz prowadzenie szerokiego postępowania uzupełniającego przez organ odwoławczy³⁶. Co więcej, analiza wyroków sądów administracyjnych nie pozwala stwierdzić, że występuje problem podnoszenia w zarzutach skarg dowodowego znaczenia dokumentów zgromadzonych w ramach działalności analitycznej. Niejasne jest także, czy ustawodawca miał na myśli „negowanie” wykorzystania dokumentów wykorzystywanych przez organy podatkowe w trakcie działalności analitycznej, które wskazują na okoliczności faktyczne istotne do przeprowadzenia analizy (np. dokumenty z których treści wynika siedziba podatnika, skład organów zarządzających, rodzaj działalności, skala lub miejsce czynności dokonanej przez podatnika itp.), czy też chodzi o wykorzystanie w postępowaniu podatkowym dokumentów będących wynikiem dokonanej analizy, które wskazują na ryzyko naruszenia prawa przez podatnika. Wydaje się jednocześnie, że ponieważ analizowana regulacja przewiduje jako dowód dokumenty zgromadzone „w toku” działalności analitycznej, wskazuje to na zamiar wykorzystania jako dowodu także dokumentów powstałych w trakcie czynności analitycznych.³⁷ Świadczy o tym również użyte w przepisie sformułowanie „inne” dokumenty, oznaczające, że nie będą to m.in. deklaracje oraz księgi podatkowe. Nie wydaje się również, by projektodawca zakładał „negowanie” przez podatników wykorzystania dokumentów, których treść stwierdzająca określone fakty jest wyłącznie podstawą prowadzonych czynności analitycznych. Dokumenty te, mogące pochodzić od samego podatnika (obecnie związane przede wszystkim z informacjami przekazanymi w ramach JPK), będą bowiem przedmiotem oceny w ewentualnym postępowaniu podatkowym. Z kolei z uwagi na to, że działalność analityczna jest prowadzona bez udziału podatnika, pozyskanie na tym etapie dokumentu od innych podmiotów wymaga następnie włączenia go przez organ podatkowy do materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym poprzez wydanie postanowienia oraz zachowania prawa strony do czynnego udziału.

³⁶ Zob. np. wyrok NSA z 13 października 2013 r., I FSK 475/16.; wyrok WSA w Gdańsku z 31 maja 2016 r., I SA/Gd 1458/17; wyrok WSA w Warszawie z 29 lipca 2015 r., III SA/Wa 2670/14; wyrok WSA w Warszawie z 29 lipca 2015 r., III SA/Wa 2670/14; wyrok NSA z 16.02.2016 r., II FSK 306/14.; wyrok WSA w Gdańsku z 5 stycznia 2016 r., I SA/Gd 1116/15; wyrok WSA w Gliwicach z 20 października 2014 r., I SA/Gl 273/14.

³⁷ W toku prac legislacyjnych uzasadniając konieczność nowelizacji art. 181 O.p. wskazywano, że dotyczy „materiałów analitycznych dołączanych do materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym”, „materiałów wytworzonych w toku procesu analitycznego” oraz „dowodów w postaci analiz, różnego rodzaju materiałów analitycznych” (zob. protokół z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych rozpatrującej rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, druk nr 1836, <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgsknrn/FPB-261>).

Należy stwierdzić, że niezależnie od intencji projektodawcy co do objęcia nowelizacją art. 181 O.p. poszczególnych dokumentów, konieczność zmiany legislacyjnej została w projekcie uzasadniona nieprzekonująco.

Wskazanie dokumentów zgromadzonych w toku działalności analitycznej na jednym poziomie z dokumentami uzyskanymi w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej wywołuje jednocześnie wątpliwości, czy celem ustawodawcy nie było także swoiste „zrównanie” efektów tej działalności z wynikami czynności podjętymi w ramach prowadzonych procedur. Nieprzypadkowa wydaje się zastosowana w przepisie kolejność działań związana z podejmowaniem przez organy podatkowe z reguły w pierwszej kolejności działalności analitycznej, a następnie czynności sprawdzających lub kontroli. Jednocześnie o ile zabieg taki jest uzasadniony dla powiązania efektów czynności sprawdzających oraz kontroli z potrzebami postępowania podatkowego w związku z ich charakterem, to w wypadku wyników działalności analitycznej powyższy związek nie ma miejsca. Dodatkowo działalność ta w przeciwieństwie do procedur kontrolnych odbywa się bez wiedzy i udziału podatnika.

Problemem wpływającym na ustalenie, czy dokument został zgromadzony w toku działalności analitycznej jest także moment rozpoczęcia oraz zakończenia czynności analitycznych. W szczególności moment wszczęcia został bowiem przez ustawodawcę precyzyjnie określony odnośnie do kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego. Na podstawie art. 282b § 2 zd. 1 O.p., kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Z kolei w myśl art. 62 ust. 2 u.K.A.S., datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej jest dzień doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej³⁸. Zgodnie z art. 165 § 2 O.p., wszczęcie postępowania z urzędu następuje natomiast w drodze wydania stosownego postanowienia. Zaznaczyć należy, że wymóg nałożony tym przepisem stanowi konkretyzację nałożonego na organy podatkowe obowiązku zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu (art. 123 § 1 O.p.). Zgodnie z orzecnictwem sądów administracyjnych wszelkie czynności dokonane przed wszczęciem postępowania, w tym

³⁸ Zgodnie z art. 64 ust. 3 u.K.A.S., dokumenty zgromadzone po upływie 3 miesięcy od dnia wszczęcia kontroli celno-skarbowej lub we wskazanym nowym terminie zakończenia tej kontroli, nie stanowią dowodu w kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

głównie czynności związane z prowadzonym postępowaniem dowodowym, nie wywołują żadnych skutków prawnych w postępowaniu³⁹. Instytucja wszczęcia postępowania wyłącznie w drodze wydania postanowienia chroni zatem interes strony, która od momentu jego wszczęcia ma pewność, że toczy się w jej sprawie postępowanie, zna jego zakres oraz może brać w nim udział. Wydaje się że z uwagi na szczegółowe regulacje art. 272-280 O.p., w praktyce nie będzie wywoływać wątpliwości również ustalenie, czy działania organu podatkowego podejmowane były w ramach czynności sprawdzających. Tym samym strona postępowania ma możliwość zweryfikowania, czy dokument wykorzystany jako dowód w postępowaniu podatkowym zgromadzono w toku czynności sprawdzających. Z kolei w wypadku działalności analitycznych z uwagi na ich charakter podatnik nie ma możliwości jednoznacznej weryfikacji momentu ich rozpoczęcia przez organ podatkowy⁴⁰. Podkreślić należy, że okoliczność powyższa może mieć znaczenie w praktyce w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, które odwołując się do treści art. 181 O.p. z momentem wszczęcia czynności sprawdzających lub kontroli wiąże możliwość wykorzystania dowodów w postępowaniu podatkowym⁴¹. Brak wyraźnego momentu rozpoczęcia działalności analitycznej prowadzi zatem do wniosku o braku zasadności „zrównania” na płaszczyźnie dowodowej jej efektów z efektami działań podejmowanych w toku czynności sprawdzających, kontroli oraz postępowań innych niż podatkowe.

PODSUMOWANIE

Współcześnie nie budzi wątpliwości konieczność prowadzenia działalności analitycznej przez organy podatkowe. Jakkolwiek zwiększa się skala działalności analitycznych prowadzonych przez organy podatkowe oraz powstają nowe narzędzia zwiększające skuteczność tych czynności, to jej charakter i rola pozostaje bez zmian. Nie zmieniła tego nowelizacja art. 181 O.p. związana z dodaniem do katalogu przykładowych środków dowodowych „innych dokumentów zgromadzonych w toku działalności analitycznej”. W szczególności dowód z dokumentu będący wynikiem działalności

³⁹ Por. wyrok NSA z 11 sierpnia 2005 r., FSK 2113/04.

⁴⁰ W praktyce powstawał również problem ustalenia właściwości organu do prowadzenia czynności analitycznych (zob. wyrok NSA z 27 lutego 2018 r., II FSK 325/16).

⁴¹ Wyrok NSA z 31 maja 2016 r., I FSK 2084/14; Zob. P. Pietrasz, *op. cit.*

analizy, który stwierdza ryzyko naruszenia prawa (np. w związku z zakwalifikowaniem podatnika podatku od towarów i usług do grupy średniego lub wysokiego ryzyka na etapie rejestracji, zamieszczeniem podatnika w Bazie Podmiotów Szczególnych, ustaleniem wykonywania przez podatnika działalności gospodarczej w branży podwyższonego ryzyka, występowaniem powiązań generujących ryzyko, nadaniem dla potrzeb ewentualnych kontroli podatnikowi odpowiedniej punktacji w związku z oceną poziomu ryzyka itp.) nie jest dowodem po przeprowadzeniu którego organ podatkowy może zakończyć ustalenia stanu faktycznego. W świetle celu postępowania dowodowego powstaje również wątpliwość, na co w ogóle byłby to dowód. Dokument stwierdzający ryzyko (nawet prawdopodobne w wysokim stopniu) naruszenie prawa wskazuje co najwyżej na konieczność dokonania ustaleń w toku kontroli lub postępowania podatkowego, przeprowadzenia czynności sprawdzających lub wyłącznie na konieczność kontynuowania i poszerzania czynności analitycznych. Nie ma również powodu, by dokumentem zgromadzonym w toku działalności analitycznej na których treści opierają się analizy, nadawać specjalny status lub wyłączać ich przeprowadzenie spod zasady bezpośredniości. Ewentualne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej organ zobowiązany jest włączyć do postępowania podatkowego wydając stosowane postanowienie, a następnie dokonać ich oceny. Podsumowując, analizowaną w niniejszym opracowaniu nowelizację art. 181 O.p. należy ocenić jako zbędną. Warto zwrócić również uwagę, że postępowanie podatkowe nie jest jedyną procedurą, w której podjęcie decyzji o wszczęciu kontroli lub przeprowadzeniu postępowania jurysdykcyjnego w związku z naruszeniem prawa poprzedzone jest przeprowadzeniem czynności analitycznych. Jednocześnie wyłącznie w regulacjach postępowania podatkowego ustawodawca wskazał bezpośrednio dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej jako dowód w postępowaniu jurysdykcyjnym.

Końcowo nasuwa się szersza refleksja dotycząca wiązania efektów działalności analitycznej organów podatkowych, która nie jest elementem lub rodzajem żadnej z procedur podatkowych z postępowaniem podatkowym dotycząca zagrożeń dla ochrony praw podatników w związku z kierunkiem wykorzystania technologii informatycznych. Zagrożenie wynika z ryzyka docelowego modelu stosowania prawa, w którym w jakimś stopniu podstawą wydanej decyzji podatkowej będą ustalenia algorytmów w ramach

zautomatyzowanych czynności analitycznych⁴². Na takie zagrożenie wskazywać może powołana wyżej teza sformułowana w teorii prawa o wpływie technologii na stosowanie prawa, w tym na przebieg postępowań⁴³. Nie chodzi przy tym o futurystyczne wizje stosowania prawa wyłącznie przez systemy komputerowe, lecz ryzyko zastępowanie przez organ prowadzący postępowanie podatkowe żmudnego etapu ustalania stanu faktycznego efektem czynności analitycznych.

SUMMARY

Documents collected in the course of analytical activity of tax authorities as evidence in tax procedure

The subject of the analysis is the legal regulation regarding the analytical activity of tax authorities. Due to their character, analytical activities have not been subject to regulation of Polish tax law so far. However, this situation has changed due to the provision in art. 181 Tax Ordinance that documents collected in the course of analytical activity as evidence in tax proceedings. The presented publication analyses the purpose and legitimacy of introducing these regulations in the light of the nature of analytical activities. There is also a problem of the further direction of tax law evolution in this area. In the Author's opinion, the amendment to art. 181 Tax Ordinance which changed regulation and entered the evidence of the analytical effects to the tax procedure was defectively justified and was unrequired.

Key words: analytical activity, risk analysis, tax procedure, evidence proceedings, evidence

Słowa kluczowe: czynności analityczne, analiza ryzyka, postępowanie podatkowe, postępowanie dowodowe, dowód

⁴² Zob. P. Mikuła, *op. cit.*, s. 387.

⁴³ Zaznaczyć należy, że teoretyczne badania nad zastosowaniem systemów komputerowych do rozstrzygania zagadnień prawnych, w tym podejmowania decyzji prowadzone są od dłuższego czasu (np. A. Malinowski, *Wstęp do badań cybernetycznych w prawoznawstwie*, Warszawa 1977, s. 26-32; M. Zirk-Sadowski [w:] *Wstęp do informatyki prawniczej*, J. Wróblewskiego (red.), Warszawa 1985, s. 91-93; zob. również odniesienia współcześnie – G. Wierczyński, W.R. Wiewiórski, *Informatyka prawnicza*, Warszawa 2012, s. 78-81).