

BŁĘDY ORGANÓW PÓDATKOWYCH

Jak kwestionować decyzje
i bronić swoich praw

redakcja Dariusz Zalewski

Piotr Wąsowski, Dariusz Zalewski

BŁĘDY ORGANÓW PÓDATKOWYCH

Jak kwestionować decyzje
i bronić swoich praw

redakcja Dariusz Zalewski

Piotr Wąsowski, Dariusz Zalewski

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 10 lutego 2025 r.

Dariusz Zalewski, nr ORCID: 0009-0004-0635-8545

Recenzent

Prof. dr hab. Rafał Dowgier

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały opracowali:

Piotr Wąsowski – rozdziały: 3, 4, 5

Dariusz Zalewski – rozdziały: 1, 6, 8

Piotr Wąsowski, Dariusz Zalewski – rozdziały: 2, 7

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-442-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Rodzaje postępowań kontrolnych, błędy organów, ich specyfika i ich konsekwencje	13
1. Charakter i zakres czynności sprawdzających	13
2. Kontrola krzyżowa	21
3. Problemy praktyczne w stosowaniu przepisów o czynnościach sprawdzających	27
4. Kontrola podatkowa	30
5. Zakaz ponownej kontroli	35
6. Dualizm procedur kontrolnych	39
7. Kontrola celno-skarbowa	40
8. Wynik kontroli i jego skutki	44
9. Postępowanie podatkowe a kontrola – konsekwencje prawne	46
Rozdział II	
Uprawnienia strony w toku postępowań kontrolnych	51
1. Prawa przysługujące stronie w procedurach podatkowych	51
2. Fakty znane organowi z urzędu – obowiązek ich ujawnienia stronie postępowania	67
3. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego jako zabezpieczenie interesu prawnego podatnika	74
4. Dokumenty i upoważnienia, które organ jest zobowiązany dostarczyć stronie	83
5. Błędy organów w zakresie doręczeń	93
6. Nieprawidłowości w zakresie wezwań	101

Rozdział III

Dostęp do akt sprawy a tajemnica skarbową	105
1. Obowiązek udostępnienia akt sprawy.....	105
2. Odmowa zapoznania się z aktami sprawy a naruszenia prawa do obrony	106
3. Tryby odwoławcze	114
4. Anonimizacja akt, skutek prawny dla praw podatnika	116
5. Podstawowe błędy popełniane przy stosowaniu art. 179 o.p.	118

Rozdział IV**Postępowanie dowodowe, uprawnienia podatnika i rola pełnomocnika**

w ich realizacji	127
1. Rola pełnomocnika w postępowaniu dowodowym	127
2. Wnioski dowodowe i sposób ich formułowania	129
3. Rola procesowa złożonych wniosków dowodowych	132
4. Odmowa uwzględnienia wniosków dowodowych	133
5. Sądowa ocena zasadności wniosków dowodowych strony	137
6. Odmienność postępowania dowodowego w sprawach dotyczących dochodów ze źródeł nieujawnionych.....	139
7. Dowody z innych kontroli a prawo do obrony	142
8. Systemy analityczno-informatyczne wykorzystywane przez organy podatkowe i ich znaczenie prawne.....	148
9. Ponowne złożenie wniosków dowodowych przez stronę, konsekwencje prawne.....	152
10. Przesłuchania świadków – brak informacji o osobie przesłuchiwanej	154
11. Błędy organów podatkowych w analizie zebranego materiału dowodowego.....	156
12. Karuzela skarbową i jej konsekwencje	162

Rozdział V**Postępowanie podatkowe a jednoczesne postępowanie karne i karne**

skarbowe	165
1. Instrumentalne wykorzystywanie postępowania karnego skarbowego	165
2. Przyznanie się do winy w postępowaniu karnym skarbowym a toczące się postępowania podatkowe – konsekwencje prawne	172
3. Włączanie informacji od organów prokuratorskich a prawo podatnika do obrony.....	177
4. Areszt wydobywczy a postępowanie podatkowe.....	180

Rozdział VI**Zaskarżanie błędów i czynności organów podatkowych przeprowadzanych przed wszczęciem postępowania podatkowego**

1. Uwagi wstępne	185
2. Zaskarżanie czynności sprawdzających.....	185

3. Zaskarżanie czynności kontrolnych organów.....	191
3.1. Prawo do korekty.....	191
3.2. Wzruszanie treści protokołu kontroli	194
3.3. Sprostowanie protokołu kontroli	197
3.4. Zaskarżanie czynności organów w procedurach kontrolnych	199
4. Sprzeciw przedsiębiorcy wobec czynności kontrolnych	203
4.1. Sprzeciw wobec błędów organu.....	203
4.2. Wniesienie sprzeciwu wobec czynności kontrolnych	205
4.3. Zakres sprzeciwu w zależności od rodzajów błędów organu	208
4.4. Negatywne przesłanki wniesienia sprzeciwu.....	211
4.5. Sprzeciwy wnoszone bez właściwej podstawy prawnej.....	212
4.6. Termin na wniesienie sprzeciwu i jego przywrócenie	213
4.7. Skutki wniesienia sprzeciwu dla przebiegu kontroli.....	218
4.8. Błędy popełniane przez organ po wniesieniu sprzeciwu i przy jego rozstrzygnięciu	221
4.8.1. Postanowienie „o niedopuszczalności sprzeciwu”	222
4.8.2. Poinformowanie „zwykłym pismem” o niedopuszczalności sprzeciwu	224
4.8.3. Postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych.....	225
4.8.4. Uznanie quasi-sprzeciwu za skargę wniesioną w trybie działu VIII Kodeksu postępowania administracyjnego	226
4.8.5. Umorzenie postępowania w formie decyzji.....	228
4.8.6. Umorzenie postępowania w formie postanowienia	229
4.8.7. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu	230
4.8.8. Ustosunkowanie się do sprzeciwu w decyzji kończącej postępowanie	232

Rozdział VII

Środki służące weryfikacji decyzji podatkowych.....	235
1. Decyzje podatkowe.....	235
2. Klasyfikacja środków zaskarżenia	236
3. Cechy odwołania	237
4. Tryb wniesienia odwołania	238
5. Wady uzasadnienia decyzji podatkowej	239
6. Formułowanie zarzutów odwołania	242
6.1. Zarzuty przeciwko decyzji	244
6.1.1. Formułowanie zarzutów naruszenia prawa materialnego	246
6.1.2. Naruszenia przepisów procesowych	248
6.2. Formułowanie istoty i zakresu żądania odwołania.....	252
6.3. Wskazanie dowodów uzasadniających żądanie.....	255

Rozdział VIII

Skuteczność skarg sądowych w sprawach podatkowych	257
1. Zakres kognicji sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.....	257
2. Rodzaje skarg w sprawach podatkowych.....	257
2.1. Skargi na decyzje podatkowe.....	258
2.2. Skargi na postanowienia	260
2.3. Skargi na akty i czynności.....	262
2.4. Skargi na indywidualne interpretacje podatkowe, opinie zabezpieczające i odmowy ich wydania	264
2.5. Skargi na bezczynność organów i przewlekłość prowadzonego przez nie postępowania	265
3. Procedura wnoszenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego.....	267
3.1. Wymogi formalne skargi	269
3.2. Wymogi merytoryczne skargi	272
3.3. Termin na wniesienie skargi i jego przywrócenie	275
3.4. Odpowiedź na skargę.....	278
3.5. Wyczerpanie środków zaskarżenia.....	279
4. Skargi kasacyjne w sprawach podatkowych	280
4.1. Autokontrola wyroku sądu I instancji.....	281
4.2. Wymogi formalne skargi kasacyjnej	282
4.3. Wymogi konstrukcyjne skargi kasacyjnej.....	287
4.4. Uzasadnienie podstaw skargi kasacyjnej.....	290
4.5. Procedura wnoszenia skargi kasacyjnej.....	295
4.6. Odpowiedź na skargę kasacyjną	296
Bibliografia.....	299
O autorach	303

WSTĘP

Elementem nieodłącznie wpisanym w życie jest konieczność płacenia podatków. Są one konieczne i powinniśmy płacić je w należnej wysokości. Nie oznacza to jednak, że nie mamy prawa bronić się przed daninami zbyt wysokimi, które nakładane są decyzjami organów podatkowych podjętymi w wyniku postępowania podatkowego prowadzonego w sposób naruszający przepisy, obciążonego licznymi błędami, co prowadzi do wydania decyzji, która nie odpowiada prawu, a podatek określa bądź ustala w niewłaściwej wysokości.

Podatnicy, płatnicy i inkasenci, wobec których wszczynane są kontrole podatkowe i prowadzone postępowania, nie są jednak bezbronni. Przed „złymi” decyzjami organów można się bronić. Ochrona będzie tym bardziej skuteczna, im większą wiedzę będziemy posiadać w zakresie tego, jakie błędy organy popełniają najczęściej i jak im przeciwdziałać. Im więcej podatnicy wiedzą o tym, w jaki sposób organy próbują narzucić im swoją, jednostronną wizję rozstrzygnięcia sprawy, tym łatwiej jest takim sytuacjom zapobiegać.

W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy w licznych obowiązujących w Polsce procedurach podatkowych (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe) obywatel ma w ogóle jakieś prawa i może się skutecznie bronić. Otóż tak, posiada je, błędom organów można się przeciwstawiać i skutecznie je zwalczać i o tym właśnie jest ta książka.

Rozdział I poświęcony jest wyjaśnieniu, jakie organy, w jakich procedurach mogą sprawdzać, kontrolować i prowadzić postępowanie wobec podatników, płatników i inkasentów podatków. Zdefiniowano w nim pojęcia, które odgrywają znaczącą rolę w kontekście rozważań związanych z ochroną praw kontrolowanych, takie m.in. jak: kontrola, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, kontrola podatkowa przedsiębiorców, postępowanie podatkowe. W rozdziale II wskazano, jakie środki ochrony prawnej przysługują kontrolowanym w Ordynacji podatkowej i innych ustawach do obrony ich praw. W rozdziale III wyjaśniono szczegółowo istotną, a często pomijaną kwestię związaną z dostępem do akt sprawy przez stronę postępowania. Wskazano sytuacje, w których organ odmawia tego dostępu, i pokazano, jak walczyć o swoje prawa w tym zakresie. Dostęp do akt jest kluczowym uprawnieniem strony i na nim wsparta jest cała wiedza o tym,

na jakich dowodach organ opiera swoje twierdzenia, jak skutecznie z nimi polemizować i jak stworzyć własną strategię obrony.

Gromadzenie materiału dowodowego w trakcie kontroli podatkowej zostało opisane w rozdziale IV. Rozważono zagadnienia związane z postępowaniem dowodowym. Wskazano, jaka jest rola procesowa wniosków dowodowych, jak je formułować i skutecznie składać. Opisano, jakie wnioski dowodowe są najważniejsze, by skutecznie się bronić i jak uniknąć niebezpieczeństw związanych z bezrefleksyjnym oparciem przez organ ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy na materiale dowodowym niemal w całości włączonym z innych postępowań podatkowych i karnych. Opisano błędy organów w zakresie analizy materiału dowodowego oraz zjawisko karuzeli skarbowej i jej konsekwencje dla podatnika. Rozdział V to dopełnienie części dowodowej książki, gdyż opisuje konsekwencje dla spraw podatkowych jednoczesnego wszczynania i prowadzenia postępowań karnych i karnych skarbowych.

Rozdział VI wyjaśnia, jakie środki służą skutecznej obronie praw kontrolowanych na etapie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W rozdziale VII autorzy omówili kwestie związane z odwołaniem od decyzji podatkowej. Wyjaśniono niuanse związane z formułowaniem zarzutów odwołania w zakresie naruszenia prawa materialnego i przepisów procesowych. Autorzy opisują, jak uzasadnić zarzuty, formułować istotę i zakres żądania odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające żądanie podatnika.

Rozdział VIII wreszcie to kompleksowe omówienie kwestii zaskarżania ostatecznych decyzji podatkowych, w sytuacji gdy mimo złożonego odwołania organ drugiej instancji utrzymuje niekorzystną dla strony postępowania decyzję. Dowiemy się z niego, jak formułować skargi nie tylko na błędne decyzje podatkowe, lecz także na postanowienia wydawane w jego trakcie, akty i czynności organów oraz indywidualne interpretacje podatkowe, opinie zabezpieczające i odmowy ich wydania oraz na bezczynność organów i przewlekłość prowadzonego przez nie postępowania. Autorzy wyjaśniają procedurę wnoszenia skarg sądowych, wymogi formalne skargi, sposób formułowania zarzutów i ich uzasadniania, i to zarówno przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, jak i – w przypadku skargi kasacyjnej – przed NSA.

Nasze wysiłki i zamierzenia związane z książką miały na celu pomoc w praktycznym rozwiązywaniu problemów związanych z błędami organów popełnianymi w procedurach podatkowych od czynności sprawdzających, poprzez kontrolę podatkową i celno-skarbową, postępowania i decyzje podatkowe, odwołania od nich aż po skargi na decyzje ostateczne. Z kolei pracownikom chcieliśmy podpowiedzieć, jak tych błędów mogą uniknąć. Staraliśmy się w sposób klarowny i usystematyzowany opisać wszystkie sporne zagadnienia, a jednocześnie pomóc w ich rozwiązaniu. Rezultat naszej pracy pozostawiamy Państwu ocenie.

Autorzy

Rozdział I

RODZAJE POSTĘPOWAŃ KONTROLNYCH, BŁĘDY ORGANÓW, ICH SPECYFIKA I ICH KONSEKWENCJE

1. Charakter i zakres czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające stanowią odrębny rodzaj procedury podatkowej, inny niż kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe czy też kontrola celno-skarbowa, i mają najmniej sformalizowany charakter. Stanowią one również formę sprawowania przez podmioty administracji skarbowej nadzoru w zakresie wywiązywania się przez podatników z ich obowiązków związanych z samoobliczeniem, zadeklarowaniem i odprowadzeniem podatku na rachunek organu podatkowego oraz są metodą weryfikacji przez wyżej wymienione podmioty wykonania przez płatników i inkasentów ciążyących na nich obowiązków. Uregulowane są w dziale V Ordynacji podatkowej (art. 272–280 o.p.).

Czynności sprawdzające mogą polegać również na weryfikacji terminowości oraz poprawności zeznań i informacji dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych nie z mocy prawa, ale na podstawie decyzji wymiarowej organu podatkowego¹.

Czynności te w dużej mierze mają charakter techniczno-kontrolny. Polegają przecież głównie na sprawdzeniu formalnej poprawności deklaracji, zeznań, wykazów, informacji podatkowych oraz wyjaśnieniu ewentualnych błędów rachunkowych, pomyłek pisarskich i innych tego rodzaju braków tych dokumentów, a nie na weryfikacji mającej na celu wykrycie ich wadliwości natury merytorycznej. Organ sprawdza więc niejako to, czy podatnik wypełniając dokumenty podatkowe, nie popełnił drobnych pomyłek rachunkowych czy też innego rodzaju błędów. Uprawnienie organu prowadzącego czynności sprawdzające do czynienia ustaleń wobec podatnika istnieje więc w dużo węższym zakresie niż ma to miejsce w postępowaniu podatkowym czy kontrolnym. Fakt

¹ Zob. D. Zalewski, A. Melezini (red.), *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 33.

ten nie może budzić wątpliwości i w tym zakresie nie mają ich również sądy orzekające w sprawach podatkowych (por. wyrok NSA z 28.05.2024 r., III FSK 364/22, CBOSA).

W ramach czynności sprawdzających nie jest przez prawo wymagane wydanie jakiegokolwiek aktu czynności te wszczynającego; czynności sprawdzające rozpoczynają się od pierwszej czynności sprawdzającej unormowanej w dziale V Ordynacji podatkowej (por. wyrok NSA z 24.10.2016 r., II FSK 985/15, CBOSA). Ustalenia poczynione przez organ podatkowy w trakcie tych czynności mogą w efekcie spowodować wszczęcie kontroli podatkowej albo postępowania podatkowego i rozstrzygnięcie sprawy w formie decyzji podatkowej. W tym sensie czynności sprawdzające często mają charakter wstępny (przygotowawczy), poprzedzający rozpoczęcie kolejnych procedur podatkowych.

W wielu orzeczeniach sądów administracyjnych zwrócono również uwagę na konsekwencje odrębnego charakteru czynności sprawdzających, w porównaniu ze specyfiką kontroli podatkowej.

W wyroku WSA w Gliwicach z 9.02.2010 r., I SA/Gl 1026/09, CBOSA, sąd ten stwierdził, że: „czynności sprawdzające uregulowane zostały w Dziale V, a kontrola podatkowa w Dziale VI Ordynacji podatkowej jako odrębne instytucje prawa odnoszące się do »różnych« stanów faktycznych i prawnych, z własną procedurą i odmiennymi celami”.

W wyroku WSA w Łodzi z 13.04.2004 r., I SA/Łd 620/03, CBOSA, sąd stwierdził, że czynności sprawdzające prowadzone są w trybie przepisów zawartych w dziale V Ordynacji podatkowej (art. 272–280 o.p.) i nie są tożsame z kontrolą podatkową, o której mowa w dziale VI Ordynacji podatkowej (art. 281–292 o.p.). Na tej podstawie sąd uznał, że czynności sprawdzające nie są przeszkodą do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług dotyczącej zobowiązania podatkowego za niektóre miesiące 2000 r. na podstawie art. 81 § 1 o.p.

W uchwale NSA z 24.10.2016 r., I FPS 3/16, CBOSA, sąd podkreślił charakter czynności sprawdzających: „Czynności sprawdzające są porównywane do kontroli wstępnej, której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł (...). Czynności sprawdzające dotyczą zatem trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. To znaczy, że w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą, czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. Czynności sprawdzające pozwalają ograniczyć ryzyko związane z samoobliczeniem podatku oraz obliczaniem zobowiązań podatkowych przez podatników. Dają możliwość skorygowania deklaracji podatkowej i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych”.

Cel kontroli podatkowej jest więc niewątpliwie szerszy od czynności sprawdzających. Niemniej niekiedy, co powinno wynikać z okoliczności przedmiotowej sprawy, bez zba-

Lp.	Twierdzenie	Wniosek
4.	Organ stwierdza, iż Pan (X) dokonywał wypłat z bankomatu, zatem transakcje są fikcyjne	Organ podatkowy z faktu wypłacania pieniędzy z bankomatu lub w oddziale banku wyciąga wniosek o fikcyjności transakcji
5.	Organ stwierdza, że za najbardziej wymowne i jednocześnie obrazujące wymijający sposób udzielania odpowiedzi świadka należy uznać jego stwierdzenie, „że usługi wymienione na fakturach polegały na tym, na co jest wystawiona faktura”	Z przedmiotowego twierdzenia wynika sposób rozumowania organu podatkowego. Zadawanie nieprecyzyjnych pytań zawsze spotka się z nieprecyzyjną odpowiedzią. Należy wskazać, że odpowiedź świadka jest zasadna. Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług zawierają listę informacji, które muszą obowiązkowo znaleźć się w treści dokumentu. Wykaz wymagań, jakie musi spełniać faktura, został wskazany w art. 106e u.p.t.u.
6.	Organ twierdzi, iż śmierć (X) oraz brak wykazania przez niego w deklaracjach PIT 11 dochodu (ze współpracy X i strony) podważa wiarygodność zeznań świadka o tym, że przy realizacji projektu 6 miesięcy przed śmiercią pomagał mu (X) i to podważa rzetelność faktur	Przedstawione twierdzenie jest przykładem spekulacji organu podatkowego mającej na celu uprawdopodobnienie swojej tezy przy braku dowodów
7.	Twierdzenie organu „Odnosząc się do powyższych wyjaśnień, w pierwszej kolejności należy podkreślić, że są one ogólnikowe, gdyż w każdym przypadku są to wypowiedzi jednozdaniowe”	Odpowiedzi skarżącej zostały dostosowane do treści zawartej w pytaniu. Nie można podważać odpowiedzi skarżącej tylko dlatego, że jej wypowiedzi są jednozdaniowe. Bardzo często źle sformułowane pytanie narzuca odpowiedź, np. czego dotyczyła faktura VAT. Odpowiedź: usługa dotyczyła wsparcia klienta przy opracowywaniu założeń do strategii jego firmy na 2021 r.

Źródło: opracowanie własne

W orzecnictwie podkreśla się, iż niezgodność decyzji z prawem może wyrażać się w najrozmaitszych przejawach: w naruszeniu prawa materialnego poprzez jego błędne zastosowanie lub interpretację, w brakach postępowania polegających na jego nierzetelności, błędnym posługiwaniu się przepisami proceduralnymi, brakach postępowania dowodowego, niewłaściwym zgromadzeniu materiału faktycznego, brakach i błędach subsumcji, niewłaściwej ocenie merytorycznej dokonanych ustaleń, nielogiczności rozumowań działającego organu (wyrok NSA w Warszawie z 24.10.2000 r., V SA 352/00, LEX nr 657916). Organy podatkowe w uzasadnieniu posługują się często rozumowaniem, które ma charakter indukcyjny, a więc rozumowaniem zawodnym.

Przykład. Błędne wnioski

Z tego, że firmy, które współpracowały ze spółką A, nie wykonały na ich rzecz transakcji, nie wynika, że firmy te nie wykonały tych transakcji. Mamy tutaj do czynienia z prawdopodobieństwem. Często organ nie przedstawia żadnego dowodu na rzecz takiej pewności, że transakcje na rzecz spółki A nie zostały wykonane, tylko to uprawdopodabnia, ale o tym nie mówi. Z drugiej strony mamy konkretną dokumentację podatnika w postaci: faktur, potwierdzeń zapłaty i dowodów rzeczowych, czyli tych dokumentów i dowodów, które są wymagane w polskim prawodawstwie.

Bardzo często w uzasadnieniu decyzji spotkać się można z używaniem przez organ ogólnych twierdzeń typu „Kontrahenci nie odbierali korespondencji od organu, wysłanej na ich adresy rejestracyjne”.

W pierwszym momencie analizy można wyjść od stwierdzenia: znikające firmy, brak kontaktu, totalna fikcja transakcji. Dopiero dogłębna analiza akt sprawy może zmienić nasz punkt widzenia, bowiem często okazuje się, że organ posiadał wiedzę, iż osoby, do których wysyłał korespondencję, w momencie wysyłki były osobami tymczasowo aresztowanymi. Zatem działania te stanowią naruszenie zasady praworządności i są fikcją doręczeń.

Inne przykłady półprawd, często występujących w uzasadnieniach decyzji, np. „Ze zgromadzonego w toku kontroli materiału dowodowego wynika, że ze wszystkimi podmiotami, będącymi kontrahentami Kontrolowanej w 2020 r., powiązany był Robert T: w Sp. z o.o A. i w B Sp. z o.o. – większościowy udziałowiec, w A Sp. z o.o. – Prezes Zarządu, a w B Sp. z o.o. – Prokurent”.

Analiza akt spraw często wskazuje, iż takie twierdzenie jest fałszywe. Często bowiem strona posiadała również innych kontrahentów. Niepodważalnie wynika to z ksiąg podatkowych. Tak sformułowane twierdzenie ma na celu sprawienie wrażenia, iż kontrolowana dokonywała sztucznych transakcji, co nie jest prawdą.

W innym twierdzeniu organu w decyzji wskazano: „Ponadto w działalności firmy Kontrolowanej uczestniczyła osoba posiadająca umiejętności i wiedzę z zakresu usług wskazanych na fakturach A Sp. z o.o., która przedstawiona jest na stronach internetowych firmy Centrum M. jako ekspert od marketingu, który specjalizuje się w kreowaniu i pozycjonowaniu marek oraz marketingu internetowym”.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie regulują podstaw, na których organ podatkowy może oprzeć ocenę dowodów. W doktrynie wskazuje się, że organ podatkowy w tej ocenie powinien kierować się wiedzą i zasadami doświadczenia. Rozumowanie, w wyniku którego organ ustala istnienie okoliczności faktycznych, powinno być zgodne z prawidłami logiki²⁰.

²⁰ Por. A. Hanusz, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice*, PiP 2001/10, s. 64.

Równie pozbawione logiki jest następujące twierdzenie „Trudno uznać za rzetelne faktury, które nie zostały zapłacone w 79%, a sprzedawca nie podejmuje żadnych działań windykacyjnych. Tego typu sytuacje nie występują w warunkach rynkowej konkurencji, podejmowanej przez racjonalnie działające podmioty”.

W jednym z orzeczeń Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał: „z faktu bezspornego uczestnictwa skarżącego w zawodach sportowych (turniejach tenisowych) równouprawnione może być zarówno domniemanie, że skarżący otrzymał nagrody rzeczowe jak i domniemanie, że takich nagród nie otrzymał. Jednakże na korzyść skarżącego przemawiają dowody w postaci zeznań świadków, którzy podają, że każde uczestnictwo skarżącego w turniejach tenisowych było nagradzane a turnieje te były bardzo liczne zarówno w kraju jak i za granicą na przestrzeni kilku lat” (wyrok WSA w Szczecinie z 19.12.2007 r., I SA/Sz 455/07, LEX nr 466113).

12. Karuzela skarbowa i jej konsekwencje

Powszechnie znany jest w piśmiennictwie i orzecznictwie w sprawach podatkowych termin karuzeli VAT. Jest to potoczne określenie mechanizmu oszustwa podatkowego z wykorzystaniem znikającego podatnika. Proceder ten polega na dokonywaniu transakcji łańcuchowych pomiędzy co najmniej kilkoma podmiotami pełniącymi określone funkcje celem wyłudzenia podatku VAT.

Poprzez analogię można stwierdzić, iż z analizy trwających postępowań podatkowych i kontrolnych wynika, że pojawiło się negatywne zjawisko, które to można określić jako karuzelę skarbową. Określenie to nie jest określeniem formalnym ani też nie pojawia się w publicystyce. Odwołując się do zjawiska karuzeli podatkowej, można terminu karuzeli skarbowej użyć do nazwania sytuacji, w której organy podatkowe w sposób nieuzasadniony bądź nadmierny włączają dowody z innych postępowań, co może skutkować błędnym, a wręcz nierzetelnym rozstrzygnięciem.

Zjawisko to jest związane z sytuacją wymiany w toku trwających jednocześnie różnych postępowań kontrolnych dokumentów i dowodów pomiędzy organami. Może dojść w takiej sytuacji do naruszenia zasady proporcjonalności. Wykorzystanie dowodów z innych postępowań nie może naruszać praw podatnika, szczególnie w sytuacji, gdy włączone dokumenty są wyrwane z kontekstu, nieistotne lub użyte w sposób nieadekwatny.

O ile zgodnie z zasadami dowodowymi organy podatkowe mają prawo korzystać z dowodów zgromadzonych w innym postępowaniu i nie są zobowiązane do powtarzania tych dowodów w postępowaniu prowadzonym w danej sprawie, o tyle nie może dochodzić do sytuacji, w której organy nie dokonują samodzielnej kontroli, ale posługują się w argumentacji decyzjami wydanymi w innych postępowaniach. Zjawisko to łatwo zauważyć poprzez przesłanie korespondencji przesyłanej pomiędzy organami podatkowymi.

Jest to przykład fałszywego dowodzenia, o charakterze błędnego koła w rozumowaniu (łac. *circulus in demonstrando*). Błąd polega na tym, że przy wyprowadzeniu wniosku „W” oparto się na przesłance „P”, a następnie, by uzasadnić przesłankę „P”, powołano się na wniosek „W”.

Przykładowo mamy do czynienia z trzema naczelnikami, określimy ich jako A, B, C. Prowadzą oni postępowania u trzech różnych podmiotów, ale powiązanych transakcjami.

- Naczelnik A prowadzi kontrolę w podmiocie 1.
- Naczelnik B prowadzi kontrolę w podmiocie 2.
- Naczelnik C prowadzi kontrolę w podmiocie 3.

Naczelnik A pozyskał dowody w postaci faktur wystawionych przez podmioty 2 i 3 u podmiotu 1. Naczelnik B z uwagi na brak odbioru korespondencji przez podmiot nr 2 zwraca się o udostępnienie dokumentów do naczelnika A. Na podstawie tych dokumentów wydaje wynik kontroli, który przekazuje naczelnikowi C, który prowadzi postępowanie w podmiocie nr 3. Na podstawie tego wyniku naczelnik wydaje protokół, który jest włączany do akt sprawy naczelnika A wraz z wynikiem sporządzonym przez naczelnika B. Na podstawie protokołu i wyniku (skrót myślowy) naczelnik A wydaje decyzję, która jest przesyłana do naczelnika B i C i na tej podstawie wydają oni swoje decyzje, powołując się na charakter dokumentu urzędowego. Dowodząc, że na podstawie dokumentów urzędowych stwierdzono, iż podmioty 2 i 3 nie mogły świadczyć usługi na rzecz podmiotu 1, czego dowodem jest decyzja i wynik wydane odpowiednio przez naczelników A, B i C.

Przedstawione wyżej błędne koło w dowodzeniu może być ujmowane jako szczególny przypadek błędu *petitio principii*, który to łaciński zwrot jest tłumaczony jako „żądanie początku”, „żądanie zasady” lub „żądanie podstawy”. Istotą tego błędu jest przyjmowanie jako przesłanki zdania, którego prawdziwość nie jest, choć powinna być, przesądzona. Taka przesłanka nie jest należyście uzasadniona i nie powinna stanowić podstawy dowodu²¹. Powyższy problem jest zauważany w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku WSA w Łodzi z 31.05.2022 r., I SA/Łd 14/22, LEX nr 3382478: „Sąd stwierdza, że dokumenty te korzystają ze zwiększonej mocy dowodowej na podstawie art. 194 § 1 o.p., zgodnie z którym dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Jak podkreśla się w orzecznictwie, przepis ten ustanawia dwa domniemania: prawdziwości (autentyczności) i zgodności z prawdą dokumentu urzędowego. To zaś domniemanie oznacza, że treść dokumentu jest zgodna z rzeczywistością”.

²¹ Szczegółowo problematykę błędu *petitio principii* analizują na bazie wielu zróżnicowanych przykładów J. Woods, D. Walton, *Petitio principii*, „Synthese” 1975, t. 31, s. 107 i n. Z rozmysłem ukryta *petitio principii* może być też wykorzystywana w erystyce jako jeden z pozamerytoycznych chwytów. Por. A. Schopenhauer, *Erystyka czyli sztuka prowadzenia sporów*, Warszawa 1986, s. 69–70.

W ocenie sądu wyrażonej w uzasadnieniu wyroku charakter decyzji jako dokumentu urzędowego nie oznacza bezwzględnego związania organu podatkowego w innej sprawie ustaleniami, jakie zostały przyjęte za podstawę wydania tej decyzji. Organy podatkowe są jednak uprawnione do korzystania z dowodów zebranych w innym postępowaniu, ale wiąże się to każdorazowo z koniecznością dokonania ich oceny.

Sąd stwierdził wreszcie: „Organ podatkowy może w zakresie ustaleń stanu faktycznego i wyciągniętych na tej podstawie wniosków podzielić ustalenia i oparte na nich stanowisko wyrażone w decyzji wydanej wobec innego podatnika, ale nie dlatego, że był nim związany, lecz dlatego, że samodzielnie na podstawie całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego doszedł w zakresie ustalenia poszczególnych elementów stanu faktycznego do analogicznych wniosków”.

Jeżeli organ podatkowy działa w sposób systematyczny polegający często tylko na włączaniu materiałów z innych postępowań przy jednoczesnej odmowie przeprowadzenia wnioskowanych, mamy do czynienia ze zjawiskiem karuzeli skarbowej. Schemat takiego działania zarówno narusza prawa podatnika do obrony, jak i podważa zaufanie do organów państwa. Co istotne, bardzo często prowadzi do błędnej wykładni, a tym samym naruszenia zasady kontrydiktoryjności oraz pozostałych zasad postępowania podatkowego ze szczególnym uwzględnieniem zasady legalizmu.

Publikacja wskazuje, jak postępować z błędami popełnianymi przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Autorzy analizują sporne zagadnienia, które pojawiają się na różnych etapach procedur podatkowych: od czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej i celno-skarbowej, poprzez postępowanie podatkowe, decyzje i odwołania, aż po skargi na decyzje ostateczne. W przystępny sposób wyjaśniają:

- w jakich sytuacjach organ podatkowy odmawia stronie dostępu do akt, i w jaki sposób podatnik może walczyć o swoje prawa w tym zakresie,
- jakie wnioski dowodowe są najważniejsze, by skutecznie się bronić,
- jak uniknąć niebezpieczeństw związanych z bezrefleksyjnym oparciem przez organ ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy na materiale dowodowym niemal w całości włączonym z innych postępowań podatkowych i karnych,
- w jaki sposób należy odwołać się od decyzji podatkowej, tzn. jak uzasadnić zarzuty, formułować istotę i zakres żądania odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające żądanie podatnika,

Książka przeznaczona jest dla praktyków: sędziów, adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, a także podatników, w tym przedsiębiorców.

Piotr Wąsowski – doradca podatkowy specjalizujący się w problematyce leżącej na styku prawa podatkowego, administracyjnego, audytu podatkowego oraz postępowań podatkowych administracyjnych i czynności sprawdzających. Reprezentuje podatników w toku sporów z organami podatkowymi oraz przeprowadza audyty podatkowe. Pracował m.in. w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Warszawie oraz Departamencie Podatku VAT Ministerstwa Finansów, które reprezentował w m.in. sprawach kasacyjnych przed SN i NSA. Autor publikacji z zakresu podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług VAT.

Dariusz Zalewski – doktor nauk prawnych; sędzia WSA w Warszawie (2012–2017) i WSA w Białymstoku (od 2017 r.), a wcześniej przez wiele lat radca prawny. Prowadzi wykłady i seminaria podatkowe, m.in. na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku oraz Wyższej Szkole Kształcenia Zawodowego we Wrocławiu. Członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej. Autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego, w tym: monografii pt. *Kontrola podatkowa* (2019) i *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej* (2021).



9788383904429 W01P01

ISBN 978-83-8390-442-9



9 788383 904429

publikacja
rekomendowana przez

**PRZEGŁAD
PODATKOWY**

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL