

OCHRONA PRAW PODATNIKA W KONTROLI PODATKOWEJ

Dariusz Zalewski

OCHRONA PRAW PODATNIKA W KONTROLI PODATKOWEJ

Dariusz Zalewski

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 października 2021 r.

Recenzent

Dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Aleksandra Nałęcz-Zienkiewicz

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

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.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-499-3

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Czynności sprawdzające i środki ich zaskarżenia	15
1. Uwagi wstępne	15
2. Charakter czynności sprawdzających	16
3. Zakres przedmiotowy czynności sprawdzających	18
4. Uprawnienia organu i podatników w toku czynności sprawdzających	23
4.1. Sprzeciw na korektę deklaracji	26
5. Kontrola krzyżowa	29
5.1. Istota kontroli krzyżowej	29
5.2. Zakres żądania organów	31
5.3. Odmienność kontroli krzyżowej prowadzonej w ramach ustawy o KAS	34
5.4. Problemy praktyczne w toku kontroli krzyżowej	35
6. Zaskarżanie czynności sprawdzających	37
7. Skarga na przewlekłość i beczynność organów w toku czynności sprawdzających	43
7.1. Wymogi formalne skargi	46
7.2. Zasadność łączenia i rozdzielania skarg na beczynność i przewlekłość	49
Rozdział II	
Kontrola podatkowa i środki jej zaskarżenia	55
1. Uwagi wstępne	55
2. Kontrola sprawowana przez organy administracji publicznej	59
2.1. System kontroli	59
2.2. Pojęcie kontroli	60
2.3. Kontrola a nadzór	63
2.4. Rodzaje kontroli	64

2.5. System kontroli sprawowanej przez administrację publiczną	66
3. Istota kontroli podatkowej	68
3.1. Cel i przedmiot kontroli podatkowej.....	69
3.2. Strona podmiotowa kontroli podatkowej.....	73
4. Kontrola podatkowa a inne procedury kontroli realizacji zobowiązań podatkowych	76
4.1. Kontrola podatkowa a postępowanie podatkowe.....	76
4.2. Kontrola podatkowa a czynności sprawdzające.....	80
4.3. Kontrola podatkowa a postępowanie kontrolne i kontrola celno- -skarbowa	86
4.3.1. Istota postępowania kontrolnego	90
4.3.2. Istota kontroli celno-skarbowej	92
5. Wszczęcie kontroli podatkowej	96
5.1. Treść i zakres upoważnienia do wszczęcia kontroli podatkowej	98
5.2. Zasady prowadzenia kontroli podatkowej.....	100
5.3. Dokumentacja przebiegu czynności kontrolnych	108
5.3.1. Elementy dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego	110
5.3.2. Elementy dotyczące materiału dowodowego.....	110
5.3.3. Elementy mające charakter informacyjny	112
5.4. Prawo do korekty.....	113
5.4.1. Uwagi wstępne	113
5.4.2. Korekta w kontroli celno-skarbowej.....	115
5.5. Wzruszanie treści protokołu kontroli	116
5.5.1. Orzecznictwo	118
5.6. Sprostowanie protokołu kontroli	120
5.6.1. Sprostowanie omyłki.....	121
6. Zaskarżanie czynności organów w kontroli podatkowej	121
7. Skarga na bezczynność i przewlekłość organów w kontroli podatkowej....	125

Rozdział III

Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców	129
1. Uwagi wstępne	129
2. Ustawowy cel przepisów regulujących kontrolę działalności gospodarczej.....	132
3. Podmiotowy i przedmiotowy zakres stosowania prawa przedsiębiorców w kontroli podatkowej	139
3.1. Przedsiębiorca jako podmiot kontroli podatkowej	142
3.2. Organy właściwe do prowadzenia kontroli podatkowej przedsiębiorców	146
3.3. Działalność gospodarcza jako przedmiot kontroli.....	149
3.4. Podmiotowe i przedmiotowe wyłączenia w zakresie stosowania ustawy – Prawo przedsiębiorców	154

4. Stosowanie ustawy – Prawo przedsiębiorców w kontroli realizacji zobowiązań podatkowych.....	162
5. Przebieg kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorców	165
5.1. Typowanie podmiotów do kontroli i analiza prawdopodobieństwa naruszenia prawa.....	165
5.2. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli	169
5.3. Przesłanki wyłączające zawiadomienie przedsiębiorcy.....	173
5.3.1. Przesłanki wyłączające zawiadomienie na podstawie Prawa przedsiębiorców	174
5.3.2. Przesłanki wyłączające zawiadomienie na podstawie Ordynacji podatkowej.....	176
5.4. Wszczęcie kontroli podatkowej u przedsiębiorcy.....	186
5.5. Zasady prowadzenia czynności kontrolnych	189
5.5.1. Zasada odszkodowania	191
5.5.2. Zasada nieuwzględnienia dowodów zebranych z istotnym naruszeniem prawa	192
5.5.3. Zasada prowadzenia czynności wobec kontrolowanego	194
5.5.4. Zasada przeprowadzania kontroli w siedzibie kontrolowanego	197
5.5.5. Zasada niezakłócania działalności kontrolowanego.....	199
5.5.6. Zasada jednej kontroli	200
5.5.7. Zasada zakazu ponownej kontroli	201
5.5.8. Zasada ograniczenia czasu trwania kontroli.....	205
5.6. Gromadzenie materiału dowodowego w kontroli podatkowej przedsiębiorców	209
5.7. Zakończenie kontroli podatkowej przedsiębiorcy.....	213
5.7.1. Elementy protokołu kontroli.....	213
5.7.2. Wzruszenie treści protokołu kontroli.....	219
5.7.3. Sprostowanie protokołu kontroli przedsiębiorcy.....	223
5.7.4. Zaskarżenie protokołu kontroli przedsiębiorcy	224
5.7.5. Prawo przedsiębiorcy do korekty deklaracji podatkowej	226
6. Uprawnienia przysługujące przedsiębiorcom w kontroli podatkowej.....	230

Rozdział IV

Sprzeciw wobec czynności kontrolnych jako środek prawny	237
1. Uwagi wstępne	237
2. Pojęcie sprzeciwu w Prawie przedsiębiorców.....	238
3. Istota sprzeciwu wobec czynności kontrolnych.....	241
3.1. Pojęcie środka prawnego	241
3.2. Klasyfikacja środków prawnych	245
3.3. Cechy sprzeciwu jako środka prawnego	247
4. Cel i funkcje sprzeciwu	249
5. Sprzeciw w systemie prawa i procedurach prawnych	254

5.1. Formy sprzeciwów w prawie administracyjnym i ich podział	254
5.2. Uznanie sprawy za załatwioną milcząco wobec braku sprzeciwu organu	258
5.3. Sprzeciw jako środek prawny – klasyfikacja	260

Rozdział V

Postępowanie w przedmiocie rozstrzygania sprzeciwów	269
1. Uwagi wstępne	269
2. Wniesienie sprzeciwu wobec czynności kontrolnych	271
2.1. Zakres podmiotowy sprzeciwu	271
2.2. Warunki formalne wniesienia sprzeciwu	272
2.3. Przedmiotowy zakres sprzeciwu	274
2.4. Negatywne przesłanki wniesienia sprzeciwu	278
2.5. Sprzeciw wnoszone bez właściwej podstawy prawnej	280
2.6. Termin na wniesienie sprzeciwu i jego przywrócenie	281
2.7. Skutki wniesienia sprzeciwu dla przebiegu kontroli	286
3. Postępowanie organów po wniesieniu sprzeciwu	288
3.1. Rozstrzygnięcia organów pierwszej instancji	288
3.2. Rozstrzygnięcia organów w zakresie sprzeciwów wnoszonych bez podstawy prawnej	290
3.2.1. Postanowienie „o niedopuszczalności sprzeciwu”	292
3.2.2. Poinformowanie „zwykłym pismem” o niedopuszczalności sprzeciwu	294
3.2.3. Postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych	295
3.2.4. Uznanie za skargę wniesioną w trybie przepisów działu VIII k.p.a.	296
3.2.5. Umorzenie postępowania w formie decyzji	302
3.2.6. Umorzenie postępowania w formie postanowienia	302
3.2.7. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu	303
3.2.8. Ustosunkowanie się do sprzeciwu w decyzji kończącej postępowanie	305
3.3. Postępowanie zażaleniowe i rozstrzygnięcia organów drugiej instancji	306
3.4. Sposób liczenia terminów na dokonanie przez organ czynności w sprawach rozstrzygania sprzeciwów	308
3.5. Skarga na przewlekłe prowadzenie kontroli	310
4. Kognicja sądów administracyjnych w sprawach sprzeciwów	312
Zakończenie	325
Bibliografia	331

WSTĘP

Elementem nieodłącznie wpisanym w życie wszystkich obywateli, a zwłaszcza podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, jest dokonywana przez organy administracji publicznej kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych. Wszelkie rodzaje kontroli prowadzonej przez organy administracji skarbowej są formą władczego działania Państwa. Z reguły prowadzą do wszczęcia postępowania podatkowego, które kończy się decyzją deklaratoryjną określającą zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości, zwykle wyższej, niż uczynił to kontrolowany w deklaracji. W niektórych kategoriach spraw wydawana jest decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe, która ma charakter konstytutywny – tak jest np. w podatku rolnym, leśnym czy też od nieruchomości. W tym przypadku uprawnienia lub obowiązki podatnika nie wynikają bezpośrednio z ustawy, lecz są nadawane z mocy władztwa administracyjnego: organ określa wysokość zobowiązania podatkowego, a termin jego zapłaty liczony jest od momentu doręczenia decyzji podatnikowi. Nic więc dziwnego, że wszelkie formy kontroli związane z daninami publicznymi nie są, z punktu widzenia kontrolowanego, ani pożądate, ani komfortowe.

W tym, że podatki płacić musimy, nie ma jednak nic nadzwyczajnego. „W życiu są tylko dwie pewne rzeczy: podatki i śmierć” – twierdził już Benjamin Franklin, słynny amerykański polityk i uczyony, jeden z ojców założycieli Stanów Zjednoczonych Ameryki i twórców Deklaracji Niepodległości¹.

Rodowód podatku jest równie stary jak państwa. Dlatego pojęcie państwa to jedna z podstaw zrozumienia tego, czym jest podatek, a bez zrozumienia istoty państwowości trudno pojąć, dlaczego „indywidualna ofiara na zbiorowy cel”² musi być ponoszona. Funkcjonowanie każdej organizacji wymaga przecież stałego dopływu środków pieniężnych. Z tych powodów podatki towarzyszą człowiekowi od początku jego istnienia. Zapisy dotyczące podatków pojawiają się już przy budowie biblijnej arki Noego, którą podobno finansowano dzięki wprowadzonemu samoopodatkowaniu oraz podatkowi pogłównemu³. Rozbudowane podatki były podstawą utrzymania państw starożytnych:

¹ B. Franklin, *The writings of Benjamin Franklin*, New York 1905, s. 69.

² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 107.

³ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 25.

Egiptu, państw-miast greckich, Rzymu, a później państw feudalnych epoki średniowiecza, monarchii absolutnych, totalitarnych reżimów i demokracji parlamentarnych⁴.

Celem współczesnych państw jest również wykonywanie zadań publicznych w różnych formach i tym samym zaspokajanie potrzeb obywateli, a na to niezbędne są środki⁵. Bardzo często narzekamy jednak, że podatki są za wysokie, czasem zapominając, że to dzięki nim i innym obowiązkowym daninom państwo może funkcjonować, rozwijać się i prowadzić swoją politykę, której jednym z głównych celów jest redystrybucja dochodów w ramach społeczeństwa, wspieranie osób bezrobotnych, niepełnosprawnych i chorych, dbanie o służbę zdrowia, edukację, obronność, porządek publiczny i wiele innych tego typu zadań.

Zgoda, podatki są konieczne i powinniśmy płacić je w należytym wysokości. Nie oznacza to jednak, że nie mamy prawa bronić się przed niechcianymi czynnościami sprawdzającymi, kontrolami, postępowaniami i nieakceptowanymi decyzjami podatkowymi. O ile jednak na etapie postępowania podatkowego środki ochrony praw kontrolowanych są ściśle określone i zagwarantowane przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, o tyle wiedza na temat, jak strzec swych praw przed fiskusem w trakcie kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, nie jest już tak powszechna.

W postępowaniu podatkowym mamy prawo odwołać się od decyzji podatkowej do organu drugiej instancji, a jeśli i tam nasze racje nie zostaną uznane, możemy skarżyć taką decyzję do sądu administracyjnego. Dodatkowo możemy składać zażalenia na większość postanowień wydawanych w toku postępowania, a nasze prawa i obowiązki są ściśle uregulowane przepisami Ordynacji podatkowej.

Podatki mają jednak swoją specyfikę. Zasadniczy ciężar postępowania dowodowego, na podstawie którego organ ustala stan faktyczny sprawy i przesądza niejako o „winię” przeciętnego Kowalskiego (lub jego firmy), który zapłacił podatki niższe niż był zobowiązany, odbywa się wcześniej na etapie kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. W postępowaniu organ powołuje się na swoje wcześniejsze ustalenia i wydaje decyzję, materializując niejako to, co już ustalili, określając należne zobowiązanie podatkowe. Obrona podatnika przed tym niepożądanym dla niego obrotem sprawy na etapie postępowania może być więc spóźniona. Zasadniczym polem walki z fiskusem o własne prawa i racje powinna być już kontrola podatkowa, a czasem nawet czynności sprawdzające. Czy jednak w tych procedurach podatkowych kontrolowany ma w ogóle jakieś prawa i może się skutecznie bronić? Otóż tak, posiada je i o tym właśnie jest ta książka.

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 26; Z. Fedorowicz, *Historia podatków do końca XIX wieku – ze szczególnym uwzględnieniem Polski* [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998, s. B/1 i n.

⁵ A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, LEX 2013.

Działem największego kalibru, jakie wytoczyć może kontrolowany przeciw fiskusowi, jest sprzeciw uregulowany w art. 59 pr. przed. Jest on szczególnym środkiem ochrony przedsiębiorcy wobec podjęcia i wykonywania w sposób niezgodny z prawem czynności kontrolnych przez organy administracji publicznej. Sprzeciw nie jest jedynym instrumentem ochrony praw kontrolowanych: istnieją jeszcze takie środki jak zaskarżanie bezczynności i przewlekłości czynności sprawdzających i kontroli podatkowej, sprzeciw na korektę deklaracji, wnioski i zastrzeżenia do protokołu kontroli, czy wreszcie instancyjna i sądowa kontrola czynności dokonywanych przez organy administracji skarbowej.

Rozdział pierwszy książki jest poświęcony środkom obrony kontrolowanych na etapie czynności sprawdzających, a są nimi sprzeciw na korektę deklaracji oraz zaskarżanie bezczynności i przewlekłości organów w ich trakcie.

W rozdziale drugim i trzecim zdefiniowano pojęcia, które odgrywają znaczącą rolę w kontekście dalszych rozważań związanych z ochroną praw kontrolowanych: kontrola, kontrola podatkowa, kontrola podatkowa przedsiębiorców, przedsiębiorca i działalność gospodarcza. Ponadto przedstawione zostały zagadnienia dotyczące istoty kontroli podatkowej, której celem jest sprawdzenie, czy kontrolowani, to jest podatnicy, płatnicy, inkasenci i następcy prawni, wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Posłużyła temu analiza m.in. systemu kontroli podatkowej w Polsce, regulacji prawnych normujących powyższą kwestię w zakresie przedmiotowym i podmiotowym. Wyjaśniono, w jakich procedurach kontrolnych sprzeciw może być wnoszony, a w jakich przedsiębiorcy nie są uprawnieni do jego stosowania. Wskazano też, jakie środki ochrony prawnej przysługują kontrolowanym w Ordynacji podatkowej, a jakie, jeśli kontrolowany jest dodatkowo przedsiębiorcą i organy stosują przepisy Prawa przedsiębiorców dotyczące kontroli.

W rozdziale czwartym odkodowano normatywną treść pojęcia sprzeciwu występującego w przepisach prawa przedsiębiorców, przedstawiono cechy, cel i funkcje sprzeciwu. Dokonano również analizy sprzeciwów występujących w prawie administracyjnym i podzielono je na odrębne grupy. Kryterium podziału stanowiło kryterium funkcji (roli), jaką spełniają poszczególne sprzeciwy.

W piątym rozdziale poddano analizie procedurę składania sprzeciwów oraz ich rozpatrywania przez organy skarbowe. Rozważania w tym zakresie zostały zdeterminowane rodzajami czynności i procedur podatkowych. Przedstawiono problemy prawne, które wynikają z zastosowania przepisów dotyczących sprzeciwów, w praktyce ich rozpoznawania przez organy skarbowe.

W rozdziale tym podjęto przy tym próbę weryfikacji skali wnoszonych sprzeciwów w praktyce oraz ich przyczyn, przeprowadzając w tym zakresie badania przy wykorzystaniu orzecznictwa polskich sądów administracyjnych. W rozdziale tym rozważono

także zagadnienie kognicji sądów administracyjnych w zakresie rozpatrywania skarg na rozstrzygnięcia organów dotyczące sprzeciwów. Kwestia ta ma niewątpliwie wpływ na sytuację prawną przedsiębiorców wnoszących sprzeciwy i zakres przysługującej im ochrony prawnej.

Zwieńczeniem pracy są wnioski weryfikujące powyższe rozważania w zakresie sprzeciwów wnoszonych przez przedsiębiorców na czynności organów kontrolnych, a przeprowadzone przez autora.

Badania na podstawie analizy orzecznictwa polskich sądów administracyjnych nie tylko określają przyczyny i skalę korzystania ze sprzeciwów, lecz także dodatkowo uzasadniają potrzebę istnienia sądowej kontroli w zakresie ich rozpatrywania. Wskazują na najczęstsze przesłanki wnoszenia sprzeciwów ich podstawy prawne oraz sposób rozstrzygania takich spraw przez organy kontrolne i sądy. Autor przedstawia ponadto ustawodawcy pewne postulaty *de lege ferenda*, które pozwoliłyby na usprawnienie procedury składania sprzeciwów i lepiej zabezpieczyły prawa kontrolowanych przedsiębiorców, doprowadzając do częstszego sięgania przez nich po ten środek prawny.

Rozdział I

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE I ŚRODKI ICH ZASKARŻANIA

1. Uwagi wstępne

Czynności sprawdzające i kontrolne organów skarbowych (organy administracji skarbowej) oraz wydawane w ich trakcie akty (np. protokoły kontroli) co do zasady nie podlegają zaskarżaniu. Niemniej, jak w większości reguł, także w tej istnieją pewne wyjątki, które powodują, że *de facto* można mówić o zaskarżaniu, czy też bardziej precyzyjnie – o kwestionowaniu przez kontrolowanego prawidłowości czynności sprawdzających, w tym przede wszystkim dowodów uzyskanych w ich trakcie.

W polskim porządku prawnym należy wyodrębnić dwa zasadnicze modele instancyjnej i sądowej kontroli organów administracji skarbowej, a także wydawanych przez nie w procedurach kontrolnych rozstrzygnięć w formie aktów władczych i dokonywanych czynności innych niż decyzje oraz postanowienia¹.

Pierwszy model opiera się na kontroli bezpośredniej, odnoszącej się do określonej czynności lub też aktu organu administracyjnego. W ten sposób kontroli organu drugiej instancji bądź sądu administracyjnego podlegają tylko takie akty i czynności, które nie są podejmowane w ramach sformalizowanego postępowania administracyjnego kończącego się wydaniem decyzji albo postanowienia podlegającego weryfikacji sądu administracyjnego.

Drugi model kontroli wskazanych czynności oraz aktów określono jako model kontroli pośredniej wykonywanej przez organy drugiej instancji i sąd administracyjny w związku

¹ Zob. szerzej: M. Masternak, *Kontrola czynności materialno-technicznych administracji publicznej przed sądami administracyjnymi* [w:] *Prawo do dobrej administracji. Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego, Warszawa–Dębe 23–25 września 2002 r.*, red. Z. Niewiadomski, Z. Cieślak, Warszawa 2003, s. 134 i n.; P. Pietrasz, *Sądowa kontrola aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej* [w:] *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 34–36.

z kontrolą decyzji i postanowień. Kontrola ta nie jest realizowana poprzez zaskarżanie konkretnej czynności materialno-technicznej czy też innego aktu niebędącego decyzją administracyjną lub postanowieniem, ale w drodze zażalenia bądź skargi na decyzję albo postanowienie. Tak sprawowana kontrola obejmuje m.in. wszelkie czynności materialno-techniczne oraz akty niebędące decyzjami lub też postanowieniami, podejmowane w sformalizowanych procedurach kontrolnych kończących się wydaniem decyzji lub postanowienia.

W przypadku zaskarżenia decyzji albo postanowienia organ drugiej instancji (w przypadku odwołania od decyzji, zażalenia na postanowienie) lub sąd administracyjny (w przypadku skargi na decyzję bądź postanowienie) zobligowany jest do badania legalności całego procesu stosowania prawa przez organy administracji skarbowej. Oznacza to, że powinien kontrolować podjęte w danej sprawie czynności materialno-techniczne oraz wszystkie akty, które są nierozzerwalnie związane z danym postępowaniem administracyjnym. Bezpośrednia kontrola aktów i czynności, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., wiąże się, jak już wskazano, z zaskarżeniem tych form działania organu administracji i uruchomieniem sądowej kontroli w stosunku do tych czynności lub aktów².

Zasadniczo czynności kontrolne dokonywane przez organy administracji skarbowej w trakcie czynności sprawdzających czy też kontroli podatkowej nie podlegają zaskarżaniu poprzez zażalenie, odwołanie bądź skargę do sądu. *De facto* aktualnie sprawowany jest więc pośredni model kontroli prawidłowości tych czynności – nie poprzez bezpośredni zarzut i skargę na samą czynność, ale przez odwołanie się od decyzji lub postanowienia opartych na ustaleniach dokonanych przez organy na podstawie czynności, którym stawia się zarzuty naruszenia prawa procesowego. Kontrola taka będzie oczywiście skuteczna, jeśli naruszenie przepisów w trakcie dokonywania czynności kontrolnej przez organ mogło mieć wpływ na wynik sprawy.

2. Charakter 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 ciężących na nich obowiązków. Czynności sprawdzające mogą jednak polegać również na weryfikacji

² D. Zalewski [w:] *Sporządzanie środków zaskarżenia w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny z orzecznictwem. Wzory pism procesowych i kazusy*, red. D. Zalewski, Warszawa 2017, s. 27 i n.

terminowości oraz poprawności zeznań i informacji dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych nie z mocy prawa, ale na podstawie decyzji wymiarowej organu podatkowego³.

Czynności te w dużej mierze mają charakter techniczno-kontrolny. Polegają przede wszystkim 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. Niemniej jednak ustalenia poczynione przez organ podatkowy w trakcie tych czynności mogą w efekcie spowodować wszczęcie przez niego 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 z kolei uwagę na konsekwencje odrębnego charakteru czynności sprawdzających, w porównaniu ze specyfiką kontroli podatkowej. W wyroku z 9.02.2010 r.⁴ WSA w Gliwicach 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 z 13.04.2004 r.⁵ WSA w Łodzi stwierdził, że czynności sprawdzające prowadzone są w trybie przepisów zawartych w Dziale V o.p. (art. 272–280 o.p.) i nie są tożsame z kontrolą podatkową, o której mowa w Dziale VI o.p. (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.⁶ Sąd zwrócił uwagę na 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

³ Zob. *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, red. D. Zalewski, A. Melezini, Warszawa 2013, s. 33.

⁴ I SA/Gl 1026/09, CBOSA.

⁵ I SA/Łd 620/03, CBOSA.

⁶ I FPS 3/16, CBOSA.

ograniczyć ryzyko związane z samoobliczeniem podatku oraz obliczaniem zobowiązań podatkowych przez podatników. Dają możliwość skorygowania deklaracji podatkowej i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych”.

3. Zakres przedmiotowy czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające dokonywane przez organy KAS nie mogą dotyczyć wszystkich elementów związanych z oceną prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Ich zakres ograniczony jest przez ustawodawcę do sprawdzenia trzech podstawowych okoliczności.

Po pierwsze, zgodnie z art. 272 pkt 1 o.p., czynności sprawdzające służą dokonaniu oceny, czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków, takich jak: składanie dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów.

Po drugie, celem czynności sprawdzających, zgodnie z treścią art. 272 pkt 2 o.p., jest zbadanie formalnej poprawności deklaracji oraz innych dokumentów niezbędnych do sprawdzenia terminowego płacenia podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Ocena ta ma na celu sprawdzenie, czy dokument nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek i czy został sporządzony zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa.

Wreszcie, po trzecie, celem czynności sprawdzających będzie również ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do jego realizacji służą środki dowodowe określone w art. 275 i 276 o.p. (prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii, jeśli podmiot skorzystał z ulg podatkowych, ponadto uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych, również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika, wreszcie prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu, z którym związane były ulgi inwestycyjne)⁷.

Podsumowując rozważania o charakterze prawnym, należy wskazać, iż z art. 272 i n. o.p. wynika, że czynności sprawdzające organów podatkowych są traktowane jako osobna instytucja, mająca charakter formalny i wstępny.

Z drugiej strony nie ulega wątpliwości, że czynności sprawdzające są elementem procedury podatkowej i rodzajem czynności kontrolnych organu podatkowego. Pod względem

⁷ Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

formalnym nie utożsamia się ich jednak ani z kontrolą podatkową, ani z czynnościami dowodowymi w postępowaniu podatkowym. Konsekwencją czynności sprawdzających może być wszczęcie postępowania podatkowego lub postępowania egzekucyjnego⁸.

W wyroku z 31.03.2009 r.⁹ WSA w Warszawie orzekł, że: „Cel czynności sprawdzających określony został w art. 272 o.p. Generalnie rzecz ujmując, czynności te służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymaga przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego. Dlatego też wadliwość informacji PIT-11 stwierdzona została dopiero w toku postępowania podatkowego wszczętego wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, w którym Skarżący powołał się na przysługujące mu zwolnienie podatkowe. Przepisy o czynnościach sprawdzających nie określają przy tym terminów przeprowadzenia tych czynności”.

Należy jednak dodać, że do czynności sprawdzających mają odpowiednie zastosowanie niektóre przepisy Działu IV o.p., zawierające regulacje dotyczące postępowania podatkowego. Chodzi mianowicie o: art. 143 o.p. (dotyczący upoważnienia pracownika organu podatkowego do załatwiania spraw w imieniu tego organu) oraz przepisy Rozdziałów 1–3 (dotyczące odpowiednio: zasad ogólnych, wyłączenia pracownika organu podatkowego/samego organu, strony); Rozdziału 5 (doręczenia); Rozdziału 6 (wezwania); Rozdziału 9 (metryki, protokoły i adnotacje), z wyłączeniem art. 171a (dotyczącego metryki sprawy); Rozdziału 10 (udostępnianie akt); Rozdziału 14 (postanowienia); Rozdziału 16 (zażalenia); Rozdziału 23 (koszty postępowania).

Co do zasady, powyższe czynności sprawdzające podejmują zawsze organy skarbowe pierwszej instancji. Jednak przeprowadzeniem czynności sprawdzających dotyczących dokumentowania przez podatników wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz weryfikacji potwierdzeń numerów identyfikacyjnych kontrahentów zagranicznych w związku z wykonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium innego państwa członkowskiego UE niż Polska – zajmuje się szef KAS lub organ podatkowy upoważniony przez MF (biuro wymiany informacji o VAT; art. 272 w zw. z art. 272a o.p.).

Należy zauważyć, że organy kontroli skarbowej (UKS), funkcjonujące w poprzednim porządku prawnym (przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, a więc przed 1.03.2017 r.), mogły prowadzić zarówno kontrolę podatkową, jak i postępowanie kontrolne, które było odpowiednikiem postępowania podatkowego, nie prowadziły czynności sprawdzających, rozumianych jako sprawdzanie w zakresie formalno-terminowym składanych deklaracji podatkowych. Jedynym wyjątkiem była „kontrola krzyżowa”, uregulowana w art. 13b u.k.s. i odrębnie w art. 274c o.p. Miała

⁸ Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 21.10.2008 r., I SA/Rz 557/08, CBOSA.

⁹ III SA/Wa 2001/08, CBOSA.

Książka prezentuje środki i sposoby zaskarżania działań kontrolnych organów podatkowych na etapie czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej. Wskazuje jakie działania może podjąć kontrolowany w celu zakwestionowania niekorzystnych dla niego ustaleń organów, czy też ich błędów proceduralnych, zanim jeszcze dojdzie do wszczęcia postępowania podatkowego i wydania decyzji. Służą do tego omówione w publikacji następujące środki zaskarżenia:

- sprzeciw na korektę deklaracji,
- sprzeciw na czynności kontrolne,
- zastrzeżenia i wyjaśnienia do protokołu kontroli,
- skarga na bezczynność organu czy przewlekłość prowadzonej kontroli.

Autor analizuje przyczyny wnoszonych sprzeciwów w praktyce, przeprowadzając w tym zakresie badania przy wykorzystaniu orzecznictwa polskich sądów administracyjnych. Publikacja porusza także specyfikę związaną z jedną z form kontroli i nadzoru nad działalnością gospodarczą przedsiębiorców, jaką jest kontrola podatkowa, oparta nie tylko na regulacjach zawartych w Ordynacji podatkowej, lecz także w Prawie przedsiębiorców.

Książka przeznaczona jest zarówno dla kontrolowanych podatników, jak i pracowników aparatu skarbowego, którzy prowadzą takie działania. Będzie użyteczna dla profesjonalnych pełnomocników w procedurach podatkowych – adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych.

Dariusz Zalewski – doktor nauk prawnych; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (2012–2017) i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku (od 2017 r.); były wieloletni radca prawny w organach skarbowych; prowadzi wykłady i seminaria podatkowe (m.in. na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku oraz Wyższej Szkole Kształcenia Zawodowego we Wrocławiu); autor i współautor ponad stu publikacji z zakresu prawa podatkowego.



9788382464993 W01P01

ISBN: 978-83-8246-499-3



9 788382 464993

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMÓWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

Czytaj także
w aplikacji Smarteca

