

OCHRONA PRAW PODATNIKA W KONTROLI PODATKOWEJ

Dariusz Zalewski

OCHRONA PRAW PODATNIKA W KONTROLI PODATKOWEJ

Dariusz Zalewski

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.

Szanujemy 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 zaskarżania	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 zaskarżania	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

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1320 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
pr. przed.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162)
p.w.k.a.s.	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
u.k.a.s. / ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)

u.p.t.u.	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.s.d.g.	–	ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); akt utracił moc

Instytucje

KAS	–	Krajowa Administracja Skarbowa
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
NUS	–	Naczelnik Urzędu Skarbowego
SA	–	sąd apelacyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
TS	–	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UKS	–	Urząd Kontroli Skarbowej
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

Czasopisma, publikatory

Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
CBOSA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl
Dor. Pod.	–	Doradztwo Podatkowe
LEX	–	system informacji prawnej LEX
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
OwSS	–	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	–	Państwo i Prawo
PPH	–	Przegląd Prawa Handlowego
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
PUG	–	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

CEIDG	–	Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
KRS	–	Krajowy Rejestr Sądowy
UE	–	Unia Europejska

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 pożądane, 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 uczonec, 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 należytą wysokość. 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 „winie” 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 ustalił, 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 sprzeciw 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 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. 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.

ona inny, bardziej kontrolny charakter. W przypadku prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego organ w ramach czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej) miał prawo zweryfikować rzetelność transakcji pomiędzy kontrolowanym a jego kontrahentem. Po reformie KAS, od 1.03.2017 r., organy KAS w postaci naczelników urzędów celno-skarbowych mają prawo prowadzić czynności kontroli krzyżowej na podstawie art. 79 u.k.a.s.

Prowadzenie czynności sprawdzających w odniesieniu do określonego podatku za wskazany rok podatkowy nie wyłącza możliwości jednoczesnego podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających w odniesieniu do podatku za inne lata podatkowe¹⁰.

Ograniczenia co do zakresu czynności sprawdzających przejawiają się w tym, że tego rodzaju czynności zasadniczo mogą dotyczyć badania takich dokumentów jak deklaracje, zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Kontrolujący – w toku czynności sprawdzających – mogą też żądać okazania innej dokumentacji, przykładowo: faktur, umów związanych z działalnością gospodarczą kontrolowanego, dowodów zapłaty. Co do zasady, w swoich działaniach kontrolujący nie mogą jednak wykraczać poza powyższy zakres czynności faktycznych i nie są upoważnieni do przeprowadzenia oraz badania innych dowodów, takich jak zeznania świadków, zeznania stron, opinie biegłych, materiały zgromadzone w trakcie innych postępowań, tj. postępowania karnego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Przepis art. 274b § 1 o.p. wskazuje, że jeżeli weryfikacja zasadności zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających.

Przepis Ordynacji podatkowej nie stanowi samodzielnej podstawy do przedłużenia terminu zwrotu podatku. Odsyła on do odrębnych przepisów przewidujących przedłużenie terminu zwrotu. Co do zasady, to z nich wynikać powinna możliwość przedłużenia terminu zwrotu podatku. Przepisem mającym najszerszy zakres w praktyce i charakter materialnoprawny jest art. 87 ust. 2 zd. 2 VAT, stosowany odpowiednio do przypadków tzw. przyspieszonego zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 6 tego art. 87.

Przepisy VAT umożliwiające więc przeprowadzenie postępowania sprawdzającego (wyjaśniającego) są zgodne z zasadą nieograniczonego (co do terminu i wysokości) zwrotu nadwyżki podatku, którą wywodzi się z regulacji unijnych. Warto się zastanowić, czy weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT na gruncie art. 87 VAT ma charakter czynności sprawdzających, czy inną formę doraźnej kontroli. Pewni przedstawiciele doktryny byli skłonni uznawać powyższe za czynności materialno-techniczne administracji,

¹⁰ Zob. wyrok NSA – OZ w Łodzi z 30.01.2002 r., I SA/Łd 693/00, CBOSA.

niewymagające podjęcia żadnego uzewnętrznionego przejawu woli. Inni wskazywali, że dodatkowe sprawdzenie przyjmuje formę czynności sprawdzających, przedłużenie terminu zwrotu dokonywane jest zaś postanowieniem.

W stanie prawnym obowiązującym od 1.12.2008 r. stanowi się natomiast, że dodatkowe sprawdzenie rozliczania podatnika dokonywane jest w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub postępowania kontrolnego na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej. Wydaje się oczywiste, że to właśnie czynności sprawdzające powinny być podstawowym trybem weryfikowania zasadności zwrotu właśnie w związku z art. 274b § 1 o.p.

Jeśli wszakże bezpośrednio po czynnościach sprawdzających wdrożone zostanie postępowanie podatkowe dotyczące zasadności zwrotu, organ podatkowy może wydłużyć termin zwrotu nadwyżki podatku do czasu zakończenia tego postępowania.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 18.10.2013 r.¹¹ słusznie zauważył: „Kontrola tzw. «krzyżowa» dopuszczalna jest w ramach prowadzonego wobec podatnika postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, ale nie poza nimi. Nie ma więc podstaw prawnych w ramach jedynie czynności sprawdzających określonych w dziale V Ordynacji podatkowej w art. 272 pkt 3, bez wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, żądania od kontrahentów podatnika dokumentów w celu sprawdzenia zasadności zwrotu VAT. Kontrola krzyżowa dokonana poza postępowaniem lub kontrolą podatkową jest więc niezgodna z prawem, a uzyskane w niej dokumenty nie będą miały waloru dowodu w rozumieniu art. 180 o.p.”

Zakres czynności sprawdzających, jaki mogą stosować organy podatkowe w ramach weryfikacji zasadności zwrotu VAT, określiła uchwała NSA (7) z 24.10.2016 r.¹² Zgodnie z nią w sytuacji przedłużenia terminu zwrotu VAT w związku z weryfikacją zasadności dokonywaną w ramach czynności sprawdzających, fiskus nie ma prawa wszczęć kontroli krzyżowej u kontrahentów podatnika.

Zgodnie ze stanem sprawy wskazanym w rozstrzygnięciu NSA, podatnik w 2013 r. złożył deklarację VAT-7, wykazując nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym i wnosząc o zwrot jej części na rachunek bankowy, a w pozostałej kwoty o przeniesienie na następny okres rozliczeniowy. Jednak organy podatkowe nie dokonały zwrotu, kilkakrotnie przedłużając jego termin i powołując się na konieczność weryfikacji jego zasadności w ramach czynności sprawdzających.

¹¹ I FSK 1480/12, CBOSA.

¹² I FPS 3/16, CBOSA.

W związku ze wskazanymi czynnościami sprawdzającymi organy zwróciły się m.in. do zagranicznych administracji podatkowych w celu otrzymania informacji dotyczących transakcji zawartych przez podatnika z kontrahentami z tych państw (tzw. kontrola krzyżowa). Wobec podatnika nie została jednak wszczęta kontrola ani postępowanie podatkowe za sporny okres.

Takie działanie organów wzbudziło wątpliwości podatnika, który uznał, że w ramach czynności sprawdzających dokonywanych w związku z prowadzonym postępowaniem wyjaśniającym w przedmiocie zasadności wniosku o zwrot VAT nie jest dopuszczalne analizowanie dokumentacji jego kontrahentów.

W ww. uchwale NSA jednoznacznie potwierdził, że w przypadku sprawdzania zasadności zwrotu VAT ustawodawca dopuścił możliwość prowadzenia kontroli krzyżowych jedynie w związku z prowadzonym u podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową. Nie jest to natomiast możliwe w trakcie samych czynności sprawdzających. Uchwała ma znaczenie nie tylko w kontekście zwrotu VAT. Jak wynika bowiem z uzasadnienia sądu, kontrole krzyżowe są niedopuszczalne w każdym przypadku, gdy organ prowadzi wobec podatnika czynności sprawdzające i nie wszczyna kontroli ani postępowania podatkowego.

Organ podatkowy może weryfikować zasadność zwrotu w różnych formach. W związku z tym postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu może być wydane odpowiednio w toku czynności sprawdzających, w toku postępowania kontrolnego, postępowania podatkowego bądź kontroli podatkowej. W tym pierwszym przypadku postanowienie wydawane jest na podstawie art. 274b § 1 o.p. Podlega ono zaskarżeniu zażaleniem, w myśl art. 274b § 2 o.p. W pozostałych przypadkach (trybach) wydawania postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku zażalenie na to postanowienie nie służy.

Samo przedłużenie terminu zwrotu podlega wówczas zaskarżeniu do sądu administracyjnego. W odniesieniu do przedłużenia terminu zwrotu następującego w toku postępowania kontrolnego bądź kontroli podatkowej potwierdził to NSA w postanowieniach: z 23.07.2013 r.¹³ i z 10.07.2013 r.¹⁴

Należy przy tym uznać, że decydujące znaczenie co do charakteru postanowienia, o którym mowa, ma podstawa prawna wskazana przez organ wydający postanowienie i związana z nią treść pouczenia¹⁵.

¹³ I FSK 1228/13, CBOSA.

¹⁴ I FSK 1133/13, CBOSA.

¹⁵ Zob. A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 87 ustawy o podatku od towarów i usług*, LEX 2016.

Spory rozstrzygnął finalnie NSA. Naczelny Sąd Administracyjny podjął uchwałę „siódmkową” z 24.10.2016 r.¹⁶, w której stwierdził, że „przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zd. 2 VAT, w przypadku, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika dokonywana jest w ramach kontroli podatkowej (lub postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego) następuje w formie zaskarżalnego zażaleniem postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, przewidzianego w art. 274b w zw. z art. 277 o.p., na które przysługuje skarga do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.”

Konsekwencje przeprowadzania czynności sprawdzających mogą być różnorakie. Organ KAS może nie podejmować dalszych działań z uwagi na brak stwierdzenia nieprawidłowości w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających. W przeciwnym razie, gdy takie nieprawidłowości się pojawiają bądź nie można przesądzić o ich wystąpieniu przy wykorzystaniu jedynie instrumentów prawnych dostępnych w trakcie czynności sprawdzających, organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową, postępowanie podatkowe albo postępowanie egzekucyjne.

W praktyce dotyczą one przede wszystkim podmiotów dokonujących samoobliczenia podatku oraz płatników przeprowadzających obliczenie płatnicze i odprowadzających pobraną od podatnika kwotę na rachunek organu KAS. Samoobliczenie daniny ściśle wiąże się z jednym ze sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, a mianowicie ich powstawaniem z mocy prawa. Zdecydowana większość zobowiązań podatkowych powstaje w ten sposób (a nie na podstawie decyzji organu KAS ustalającej wysokość zobowiązania). W takiej sytuacji podmiot musi samodzielnie, tj. „z własnej inicjatywy” obliczyć i odprowadzić – w terminie wskazanym w ustawie – daninę pieniężną na rachunek organu podatkowego. Przepisy ustaw podatkowych określają zdarzenia powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. W podatkach dochodowych jest nim uzyskanie przez podatnika dochodu (o ile nie jest on zwolniony z podatku).

4. Uprawnienia organu i podatników w toku czynności sprawdzających

Istotnym uprawnieniem organów podatkowych jest wezwanie osoby, która wniosła uprzednio deklarację podatkową, do złożenia niezbędnych wyjaśnień oraz skorygowania deklaracji podatkowej w trybie art. 274 § 1 pkt 2 o.p. Wezwanie musi spełniać warunki określone w art. 159 § 1 o.p. W szczególności organ podatkowy powinien precyzyjnie i jednoznacznie wskazać powód, dla którego podaje w wątpliwość informacje zawarte w złożonej przez podatnika deklaracji.

¹⁶ I FPS 2/16, CBOSA.

Podatnik (inkasent, płatnik), który złożył sprzeciw na korektę deklaracji dokonaną przez organ, może jednocześnie sam dokonać korekty (uznał, że ta dokonana przez organ nie jest do końca prawidłowa) w jednej z dwóch form:

- 1) składa deklarację korygującą na nowym formularzu podatkowym albo
- 2) nanosi na pierwotną deklarację niezbędne poprawki (jest możliwe tylko wówczas, gdy liczba tych poprawek jest stosunkowo niewielka, a ich zakres nie jest zbyt obszerny, dodatkowo taka forma korekty wymaga osobistego stawiennictwa podatnika w siedzibie organu KAS).

Jeśli korekta jest dokonana w sposób eliminujący wątpliwości organu podatkowego, który wystosował wezwanie, organ poświadcza ten fakt w formie odpowiedniej adnotacji na skorygowanej deklaracji. Następuje urzędowe uznanie (potwierdzenie), że skorygowana deklaracja jest formalnie poprawna. Podatnik nie poniesie więc także odpowiedzialności karnej skarbowej z tego tytułu.

W sytuacji gdy korekta wiąże się z podwyższeniem kwoty zobowiązania podatkowego (termin płatności minął), organ KAS zamieszcza dodatkowo adnotację, czy podatnik uiścił kwotę zaległości z należnymi odsetkami za zwłokę.

Przedstawione zasady dokonywania korekty deklaracji podatkowych w toku czynności sprawdzających mają odpowiednie zastosowanie do deklaracji składanych nie tylko do podatników, ale także przez płatników i inkasentów oraz do załączników do deklaracji.

W uzasadnieniu wyroku z 24.09.2007 r.¹⁷ WSA w Warszawie stwierdził, że: „Zgodnie z art. 274 § 1 pkt 2 o.p. w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki, bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość. Powołany przepis nie określa, w jakim terminie wezwany ma złożyć wyjaśnienia i dokonać korekty deklaracji podatkowej. Należy zatem przyjąć, że termin ten powinien być ustalony przez organ podatkowy w wezwaniu i uwzględniać czas niezbędny na wykonanie czynności tam określonych”.

Przepis art. 159 § 1 pkt 5 o.p. jest wymieniony w art. 280 o.p. – ustawodawca wskazał w nim przepisy ustawy, które mają być odpowiednio stosowane w odniesieniu do czynności sprawdzających. Zatem, zgodnie z tym przepisem, w wezwaniu do złożenia wyjaśnień oraz skorygowania błędów i omyłek zawartych w deklaracji organ podatkowy musi w szczególności wskazać termin, do którego żądanie powinno być spełnione. Termin ten powinien być sformułowany realistycznie, tj. dawać składającemu deklarację odpowiedni czas na wykonanie czynności określonych w wezwaniu, licząc od dnia doręczenia tego wezwania. Bezskuteczny upływ tego terminu – w przypadku

¹⁷ III SA/Wa 968/07, CBOSA.

braku możliwości samodzielnego skorygowania przez organ podatkowy deklaracji wezwanego – może doprowadzić do wszczęcia przez kontrolującego (w trybie czynności sprawdzających) postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

Uprawnienie organu podatkowego określone w art. 274a § 2 o.p. stanowi odstępstwo od ogólnej reguły, że weryfikacja poprawności oraz korekta deklaracji dokonywana w toku czynności sprawdzających powinna dotyczyć wyłącznie aspektów formalnych deklaracji. W przepisie tym ustawodawca stanowi bowiem, że w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać osobę, która złożyła deklarację, do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

Dane zamieszczone przez podatnika w deklaracji podatkowej są nierzetelne, jeśli są niezgodne ze stanem rzeczywistym. Zatem organ podatkowy, przeprowadzając ocenę merytoryczną danych zawartych w deklaracji podatkowej, a następnie wzywając osobę, która ją złożyła, do udzielenia wyjaśnień dotyczących zgodności ze stanem faktycznym poszczególnych zapisów tej deklaracji – wykracza poza cele czynności sprawdzających zdefiniowane w przepisie art. 272 o.p. Jednak niejednokrotnie zastosowanie przez organ podatkowy tego przepisu wobec osoby, która złożyła deklarację, może mieć dla tej osoby korzystne skutki. Nastąpi to wówczas, gdy w następstwie złożonych wyjaśnień zostaną wyeliminowane wątpliwości organu co do merytorycznej treści deklaracji, tym samym bowiem może to zapewnić osobie kontrolowanej uniknięcie negatywnych skutków podatkowych oraz wyłączenie odpowiedzialności karnej skarbowej.

Osobie, wobec której prowadzone są czynności sprawdzające, przysługują następujące prawa¹⁸:

- 1) podatnik może wnieść sprzeciw do organu podatkowego, który dokonał korekty deklaracji, przy czym taki sprzeciw anuluje korektę (znosi skutki prawne korekty);
- 2) osoba, która na wezwanie organu podatkowego dokonała korekty deklaracji zgodnie ze wskazaniem tego organu, nie poniesie z tego tytułu (i w tym zakresie) odpowiedzialności karnej skarbowej (co do zasady taka korekta nie zamyka jednak definitywnie organowi podatkowemu drogi do przeprowadzenia w tej samej sprawie w późniejszym terminie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w celu weryfikacji wysokości podstawy opodatkowania);
- 3) podmiot, który złożył deklarację budzącą wątpliwości ze strony organu podatkowego, ma prawo (i obowiązek) do osobistego stawiennictwa na wezwanie tego organu do skorygowania deklaracji i złożenia niezbędnych wyjaśnień – tylko na terenie województwa, w którym ta osoba ma miejsce zamieszkania;

¹⁸ Zob. *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień...*, s. 46 i n.

- 4) w sytuacji kiedy osoba wezwana do złożenia wyjaśnień dotyczących deklaracji nie może się stawić w siedzibie organu podatkowego z powodu choroby, niepełnosprawności lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienia albo dokonać innej niezbędnej czynności w miejscu pobytu takiej osoby;
- 5) jeśli korekta deklaracji prowadził do powstania nadpłaty podatku, podatnikowi – w terminie 3 miesiące – przysługuje jej zwrot;
- 6) podatnik ma prawo wnieść zażalenie na postanowienie organu o przedłużeniu terminu do zwrotu podatku – do czasu zakończenia czynności sprawdzających;
- 7) osoba, która złożyła deklarację rodzącą po stronie organu podatkowego wątpliwości natury formalnej (a także kontrahent podatnika), ma prawo do działania – w toku czynności sprawdzających – przez pełnomocnika, chyba że charakter danej czynności wymaga osobistego działania tej osoby (kontrahenta podatnika);
- 8) jeśli przedłużenie przez organ podatkowy terminu do zwrotu podatku okaże się bezzasadne, za okres opóźnienia w stosunku do ustawowego terminu zwrotu podatku podatnikowi przysługuje opłata prolongacyjna stosowana w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty;
- 9) podatnik współdecyduje z organem podatkowym w sprawie wyznaczenia terminu oględzin lokalu mieszkalnego; podatnik może również odmówić przeprowadzenia oględzin albo podpisania protokołu oględzin (co może jednak w efekcie doprowadzić do wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej);
- 10) osoba, która złożyła deklarację budzącą wątpliwości organu podatkowego, ma prawo wystąpić do przełożonego pracownika organu o wyłączenie tego pracownika, jeżeli zachodzą okoliczności, które mogą wywoływać wątpliwości co do jego bezstronności.

4.1. Sprzeciw na korektę deklaracji

Badając formalną poprawność deklaracji podatkowych składanych przez podatników, a także przez płatników i inkasentów, organ podatkowy może stwierdzić, że zawierają one błędy. Na podstawie przepisu art. 274 § 1 o.p., w razie stwierdzenia, że deklaracja podatkowa zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami (np. niezawarcie wszystkich wymaganych danych lub sporządzenie deklaracji na niewłaściwym formularzu) organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

- 1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł;
- 2) wzywa składającego deklarację do skorygowania deklaracji oraz złożenia niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

Samodzielna korekta deklaracji bezpośrednio przez organ podatkowy ma ograniczone zastosowanie ze względu na stosunkowo niską dopuszczalną maksymalną wysokość zmienianych kwot, ale również z uwagi na to, że organ podatkowy może nie mieć dostępu do wszystkich informacji niezbędnych do dokonania takiej korekty. Podatnik może nie wyrazić zgody na korektę deklaracji w tej formie i w tym zakresie, które zaproponował organ podatkowy.

Specyfika procedury czynności sprawdzających przejawia się w szczególności w tym, że przedmiotem korekty deklaracji (w toku czynności sprawdzających), co do zasady, są jej nieprawidłowości o charakterze formalnym (technicznym). Przykładowo, składający deklarację może dopuścić się tego rodzaju błędów i omyłek albo nie dopełnić wymogów określonych w przepisach podatkowych w jeden z następujących sposobów:

- 1) popełniając błędy rachunkowe;
- 2) wpisując wymagane dane w niewłaściwych rubrykach deklaracji;
- 3) zaokrąglając kwoty podatku w niepoprawny sposób;
- 4) mylnie przenosząc określone kwoty z załączników do deklaracji;
- 5) wypełniając niewłaściwy formularz podatkowy.

W ramach tej procedury nie można natomiast oceniać merytorycznej poprawności deklaracji. Wyjątek od tej reguły przewiduje przepis art. 274a § 2 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy może w toku czynności sprawdzających zakwestionować rzetelność deklaracji. Ustawodawca stanowi w tym przepisie, że w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać składającego deklarację do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Niewątpliwie wykracza to poza formalną weryfikację dokumentów podatkowych¹⁹.

W uzasadnieniu wyroku z 6.07.2010 r.²⁰ NSA podniósł, że: „przepis ten [art. 274 § 1 o.p. – przyp. aut.] znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy uchybień formalnych w złożonej deklaracji podatkowej w postaci: błędów lub oczywistych omyłek pisarskich bądź wypełnienia jej niezgodnie z wymaganiami. Określony w tym przepisie tryb nie służy natomiast do korygowania wadliwości deklaracji spowodowanych błędnym uwzględnieniem lub pominięciem w podstawie opodatkowania danych wynikających z określonych zdarzeń rzutujących na jej wielkość”.

W wyroku z 8.04.2014 r.²¹ NSA wskazał inny przyczynnik dla zastosowania ww. przepisu, jakim może być złożenie skorygowanej deklaracji bez uzasadnienia. Według poglądu wyrażonego w uzasadnieniu ww. wyroku NSA: „Złożenie skorygowanej deklaracji bez uzasadnienia nakłada na organ podatkowy obowiązek wezwania składającego tę de-

¹⁹ Zob. *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień...*, s. 42 i n.

²⁰ I GSK 914/09, CBOSA.

²¹ II FSK 973/12, CBOSA.

klarację do udzielenia niezbędnych wyjaśnień w trybie art. 274a § 2 o.p.” Ponadto Sąd stwierdził, że wykładnia celowościowa przepisu art. 81 § 2 o.p. prowadzi do wniosku, że pisemne uzasadnienie przyczyny korekty podatek składane są „dla organu”, a żeby to organ wiedział, dlaczego korekta została złożona. Tym samym organ musi pozyskać wiedzę o przyczynie złożenia korekty. Złożenie deklaracji korygującej jest dla organu KAS wiążące, co oznacza, że jeśli konkretny przepis przyznaje podatnikowi prawo do złożenia korekty, organ nie może odmówić jej przyjęcia. Jedyne, co może zrobić, to wezwać podatnika (płatnika, inkasenta) do wskazania przyczyn jej złożenia.

Zgodnie z art. 274 § 3 o.p. brak zgody ze strony podatnika (płatnika, inkasenta) na korektę dokonaną z urzędu przez organ przyjmuje postać sprzeciwu. Sprzeciw jest środkiem prawnym, z pomocą którego podatnik może zakwestionować autokorektę deklaracji dokonaną przez organ podatkowy. Przepisy art. 274 o.p. nie stawiają szczególnych wymogów formalnych sprzeciwom na korektę deklaracji. Brak też odesłania w art. 280 o.p. do przepisów dotyczących podań (art. 168 o.p.), chociaż w art. 280 o.p. wskazuje się na odpowiednie stosowanie przepisów działu IV rozdziału 16 ordynacji podatkowej dotyczących zażaleń.

Sprzeciw wnosi się do organu KAS, który dokonał korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Tego rodzaju sprzeciw znosi skutki prawne korekty deklaracji podatkowej przeprowadzonej przez organ KAS. W takiej sytuacji organ KAS, podtrzymując swoje stanowisko, które znalazło wyraz w zaproponowanej, a odrzuconej przez podatnika korekcie – będzie musiał wszcząć kontrolę podatkową lub postępowanie podatkowe, by wyjaśnić stan faktyczny sprawy i ewentualnie orzec o istocie sprawy w decyzji podatkowej.

Sporne jest w doktrynie, czy organ w przypadku skutecznego sprzeciwu podatnika (inkasenta, płatnika) powinien rozpocząć procedurę kontrolną, czy też postępowanie podatkowe zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. Przeważa jednak stanowisko, że w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji bądź jej korekty organ podatkowy w pierwszej kolejności powinien wszcząć kontrolę podatkową²².

Jeśli natomiast, po otrzymaniu od organu skorygowanej deklaracji, podatnik przyjmie bierną postawę, tj. niełoży sprzeciwu w przewidzianym do tego terminie, wówczas korekta organu wywoła skutki prawne, tak jak miałyby to miejsce w przypadku złożenia korekty przez samego podatnika.

²² Zob. A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, Prz. Pod. 2010/4, s. 36.

W przypadku złożenia sprzeciwu po terminie korekta deklaracji dokonana przez organ podatkowy wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika. Podatnikowi nie przysługuje prawo przywrócenia terminu do wniesienia sprzeciwu²³.

5. Kontrola krzyżowa

5.1. Istota kontroli krzyżowej

Czynności organu skarbowego opisane w art. 274c o.p. (oraz w art. 79 u.k.a.s.) powszechnie określane są mianem kontroli krzyżowej. Nazwa ta jest powszechnie stosowana nie tylko przez samych pracowników organów skarbowych, ale także w doktrynie i orzecznictwie, mimo że nie są to czynności kontrolne *sensu stricto*. Kontrola krzyżowa w rozumieniu przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jak i art. 274c o.p. wcale nie jest kontrolą, ale zalicza się ją do czynności sprawdzających. Stosowanie określenia „kontrola krzyżowa” wynika z faktu, że przed dniem 21.08.2004 r. tzw. kontrola krzyżowa unormowana była w art. 288a o.p. (w dziale regulującym kontrolę podatkową).

Zgodnie z ówczesną wersją przepisu kontrola krzyżowa stanowiła formę sprawdzenia kontrahenta podmiotu kontrolowanego i jej istotą było zbadanie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahentów kontrolowanego. W praktyce kontrola ta polegała na ustaleniu, czy dokumenty znajdujące się w dokumentacji księgowej kontrolowanego (z reguły faktury VAT) znajdują swoje odzwierciedlenie w dokumentacji i księgach podatkowych jego kontrahenta. Instytucja ta miała dwojaki charakter. Posiadała zarówno cechy czynności sprawdzających, jak i kontroli podatkowej *sensu stricto*. Przedsiębiorcy postulowali konieczność zapewnienia podmiotom gospodarczym ochrony prawnej przed zbędnymi kontrolami. W ich opinii znaczna liczba organów kontrolujących, ich szerokie kompetencje, częsty zbieg kilku niezależnych kontroli w jednym czasie nie sprzyjał rozwojowi przedsiębiorczości i postulowali zmianę takiego stanu rzeczy. Skutkiem owych żądań było uchwalenie nowej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Spowodowało to konieczność znowelizowania procedury podatkowej, co nastąpiło ustawą z 2.07.2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej²⁴. Uchylono nią art. 288a o.p. (Dział VI „Kontrola podatkowa”), a treść art. 27 pkt 4 ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej dodano do Działu V o.p. („Czynności sprawdzające”) – art. 274c o.p. Nowy przepis reguluje podobną materię jak uchylony art. 288a o.p., a brzmienie obu artykułów jest zbliżone.

²³ Zob. K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa, Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2021, s. 1677.

²⁴ Dz.U. Nr 173, poz. 1808 ze zm.

Organ podatkowy w ramach nowej regulacji nie jest uprawniony do przesłuchiwania kontrahenta podatnika czy też żądania od niego wyjaśnień dotyczących zobowiązań podatkowych kontrolowanego podatnika. Z drugiej strony, jeśli w trakcie przeprowadzanych czynności sprawdzających kontrahent wypowiada się w kwestiach związanych z tymi czynnościami, organ powinien wypowiedzi te utrwalić w protokole z tych czynności. Z czynności sprawdzających, określonych w art. 274c o.p., każdorazowo musi bowiem być sporządzony protokół.

Organ podatkowy może przeprowadzić wobec kontrahenta podatnika czynności sprawdzające przewidziane w art. 274c o.p. tylko w toku czy też w związku z podjętym już wcześniej wobec podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową. Czynności te polegają na tym, że organ podatkowy może zażądać od kontrahentów podatnika, wykonujących działalność gospodarczą, przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności (§ 1 pkt 1), lub też żądać przekazania informacji, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (§ 1 pkt 2).

Uprawnienia do przeprowadzenia kontroli krzyżowej przysługują także organom KAS w trakcie kontroli celno-skarbowej (art. 79 u.k.a.s.).

Celem tej instytucji jest zweryfikowanie prawidłowości zaewidencjonowania tożsamości towaru lub usługi u kontrahenta kontrolowanego, który kupił bądź sprzedał kontrolowany, co w konsekwencji daje kontrolującym podstawowe narzędzie służące do zwalczania przestępstwa wyłudzenia podatku od towarów i usług. Tego typu czynności mają niewątpliwie charakter kontrolny, a potrzeba ich przeprowadzenia wiąże się z brakiem konieczności wszczynania autonomicznej kontroli celno-skarbowej lub podatkowej u kontrahenta kontrolowanego w przypadku pojawienia się wątpliwości co do historii sprzedaży bądź nabycia towaru lub usługi. Takie rozumienie kontroli krzyżowej wiąże się zatem z ekonomiką postępowania, a jego zaletą dla kontrahenta kontrolowanego jest brak wszczynania uciążliwej i najczęściej długotrwałej procedury kontroli celno-skarbowej, pod warunkiem że kontrola krzyżowa nie zrodzi wątpliwości co do rzetelności działania kontrahenta kontrolowanego²⁵.

Może się zdarzyć, że w chwili wszczęcia kontroli krzyżowej były kontrahent kontrolowanego podatnika nie prowadzi już działalności gospodarczej. Dla skuteczności przedmiotowego wezwania (a zarazem możliwości weryfikacji rozliczenia transakcji gospodarczych pomiędzy nimi) nie jest to jednak istotne. Ważne jest natomiast to, aby

²⁵ A. Melezini [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. K. Teszner, Warszawa 2018, art. 79.

kontrahent prowadził tę działalność w okresie, w którym miały miejsce badane przez organ transakcje.

Pracownicy organu KAS, którzy badają poprawność rozliczeń podatkowych kontrahenta, mogą w ramach czynności sprawdzających wystąpić do kontrahenta podatnika o udostępnienie nie tylko umów i faktur, ale także deklaracji VAT, rejestrów (ewidencji), dowodów zapłaty podatku i innych tego rodzaju dokumentów. Chodzi bowiem o potwierdzenie po stronie kontrahenta, że badane transakcje handlowe rzeczywiście miały miejsce, a związane z tymi transakcjami wartości obrotu i wysokości podatku, które wykazał „u siebie” podatnik, odpowiadają prawdzie (zaistniałemu stanowi faktycznemu).

W uzasadnieniu wyroku z 25.06.2008 r.²⁶ WSA w Gliwicach podniósł, że: „odnosząc się do treści skargi, wyjaśnić należy, iż interpretacją art. 274c o.p. przedstawiona przez skarżącego (że organ podatkowy może żądać jedynie od kontrahenta okazania samej kopii faktury VAT) – nie jest prawidłowa. Z przepisu tego jasno wynika, że organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Już sama treść art. 274c o.p. wskazuje na uprawnienie organów podatkowych do żądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia «dokumentów» w zakresie objętym kontrolą, a nie jedynie «faktur VAT». Tak więc, samo sprawdzenie istnienia kopii faktury VAT u wystawcy, bez weryfikacji, czy podatek VAT należny wynikający z tej faktury został rozliczony przez kontrahenta (i ewentualnie dokonania innych niezbędnych czynności), jest niewystarczające do ustalenia niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego w kwestii rzetelności faktury – czyli tego, czy faktura ta dokumentuje rzeczywistą transakcję”.

5.2. Zakres żądania organów

Należy się zgodzić z treścią wyroku z 27.04.2010 r.²⁷, w którym NSA zauważył, że: „Wyprowadzenie z treści art. 274c § 1 o.p. wniosku, że żądanie organu odnośnie do przedłożenia dokumentów może dotyczyć tylko faktur, a nie innych dokumentów będących w posiadaniu podatnika nie jest uzasadnione, bowiem z treści powołanego przepisu wynika, że organ może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Mogą to być zatem wszelkie dokumenty mające znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym, prowadzonym wobec kontrahenta przedsiębiorcy, a nie tylko faktury”.

²⁶ I SA/GI 97/08, CBOSA.

²⁷ II FSK 1916/08, CBOSA.

Tak więc kryterium wytyczającym zakres czynności sprawdzających jest związek żądanych dokumentów z kontrolą u podatnika (trzeba też przyjąć, że również związek z postępowaniem podatkowym) i cel postępowania, a nie rodzaj dokumentów, jakich organ może żądać w ramach czynności sprawdzających, a zażądanie przez organ przedłożenia danych dokumentów nie jest równoznaczne z przeprowadzeniem kontroli podatkowej (zob. szerzej wyrok WSA w Warszawie z 4.09.2009 r.²⁸).

Czynności kontroli krzyżowej, które wykonywane są u danego podmiotu, pozostają – formalnie rzecz biorąc – czynnościami, sprawdzającymi które wykonywane są w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u podatnika. Czynności kontroli krzyżowej nie są kontrolą u tego podmiotu, u którego są prowadzone.

Kontrola krzyżowa, mimo swojej nazwy, ma w istocie charakter czynności sprawdzających, dzięki czemu możliwe jest sprawdzenie kontrahentów podatników bez konieczności wszczynania u nich kontroli i wliczania okresu tego sprawdzania do czasu kontroli u podatnika. Jest to zasadne z punktu ekonomiki kontroli lub postępowania i ich szybkości. Jednocześnie ważne jest to, że nie są naruszane gwarancje procesowe kontrolowanego podatnika. Wszystkie czynności organu podatkowego dotyczą wtedy wyłącznie dokumentów. Kontrolowany podatnik nie musi być wcześniej powiadamiany o kontroli krzyżowej u jego kontrahenta i nie bierze w niej udziału. Analizowane dokumenty zostaną włączone do akt sprawy i wtedy podatnik będzie miał możliwość ustosunkowania się do ich treści.

W związku z takim ukształtowaniem czynności kontroli krzyżowej nie dotyczy ich obowiązująca zasada prowadzenia u przedsiębiorcy jednej kontroli (art. 54 pr. przed.), a czynności dokonywane w jej trakcie nie liczą się do limitu maksymalnego czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy (art. 55 pr. przed.). Oznacza to również, że kontrolujący nie są ograniczeni żadnymi limitami co do czasu trwania kontroli krzyżowych. Z reguły jednak, z uwagi na nieskomplikowany charakter tych czynności, trwają one 1–2 dni.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 18.04.2011 r.²⁹ uznał, że: „W ocenie Sądu, nie wykraczało to poza dopuszczalne ramy czynności sprawdzających, nie dyskwalifikowało sporządzonych na tej podstawie protokołów i w żadnym przypadku nie czyniło niewiarygodnymi wyników, dokonanych na poszczególnych stacjach paliw oględzin. Wyniki te w niektórych przypadkach znajdowały dodatkowe potwierdzenie w postaci wyjaśnień pracowników Spółki. Tak więc, oględziny w bezsporny sposób wykazały, że zakupione przez Spółkę towary nie były wykorzystywane na należących do niej stacjach paliw. W materiale dowodowym mowa była o prowadzonych w owym czasie prywatnych budowach wspólników Spółki, ale udowodnienie, że zakupione

²⁸ III SA/Wa 542/09, CBOSA.

²⁹ III SA/Wa 472/10, CBOSA.

towary tam właśnie zostały skierowane i wykorzystane, nie było ze strony organów podatkowych niezbędne”.

W ocenie autora, jeśli w toku kontroli krzyżowej kontrolowany lub jego pracownicy udzielają dobrowolnych wypowiedzi na temat dokumentów będących przedmiotem kontroli, a także jeśli wypowiedzi te są przedmiotowe, związane z kontrolą krzyżową i zakresem postępowania kontrolnego prowadzonego u podatnika, to nie ma przeszkód, aby odnotować te wypowiedzi jako oświadczenia w protokole sporządzonym z czynności kontroli krzyżowej na podstawie art. 172 o.p.

Powyższa teza i prawidłowość orzeczenia sądu pierwszej instancji zostały potwierdzone prawomocnym wyrokiem NSA z 21.09.2012 r.³⁰ oraz postanowieniem NSA (7) z 3.03.2014 r.³¹

Podobnie w doktrynie przyjmuje się, że regulacja kontroli krzyżowej nie uprawnia organu do dokonywania innych czynności w ramach kontroli kontrahenta, np. przesłuchiwanie świadków czy dokonywania oględzin. Jednak w sytuacji, gdy w trakcie czynności kontroli krzyżowej kontrahent wypowiada się w kwestiach związanych z tymi czynnościami, np. gdy dotyczą one prowadzonej przez kontrahenta dokumentacji – sposobu dokumentowania transakcji dokonywanych z kontrolowanym, organ powinien odnotować te wypowiedzi w protokole z kontroli krzyżowej. Wyjaśnienia te nie będą jednak tożsame z dowodem w postaci protokołu z przesłuchania świadka³².

W trzech wyrokach NSA z 18.04.2012 r.³³ wskazano jednoznacznie, że wypowiedź kontrahenta podatnika, stanowiąca w istocie jego przesłuchanie w charakterze świadka, złożona w trakcie czynności sprawdzających, nie może stanowić samodzielnego dowodu. W uzasadnieniach tych wyroków podniesiono mianowicie, że przedmiotem kontroli krzyżowej jest sprawdzenie pod kątem ich prawidłowości i rzetelności – a zatem zgodności ze stanem faktycznym – dokumentów u kontrahenta kontrolowanego. W tym celu organy kontroli skarbowej [obecnie: organy skarbowe] mogą zażądać od kontrahentów kontrolowanego przedstawienia wyłącznie dokumentów w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową, dotyczących wyłącznie konkretnej dostawy towaru lub usługi, w której brały udział. Rozróżnienie statusu kontrahenta będzie możliwe przede wszystkim na podstawie rodzaju dokumentacji, którą została potwierdzona dana transakcja (paragon fiskalny albo faktura). Mogą to być więc nie tylko faktury i rachunki, ale też inne pisma stwierdzające określone okoliczności i zdarzenia.

³⁰ I FSK 1434/11, CBOSA.

³¹ II FPS 7/13, CBOSA.

³² D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 313 i n.

³³ I FSK 546/11, I FSK 547/11 i I FSK 548/11, CBOSA.

W realiach tamtej sprawy z treści protokołu kontroli z dnia 13.07.2009 r. przeprowadzonej w firmie K. s.c. stwierdzono, że w zakresie wypowiedzi W.K. odbiega ona od wypowiedzi związanej z kontrolowaną dokumentacją (która dotyczy jedynie naprawy samochodu w firmie skarżącego i jest tylko pośrednio związana ze skarżącym). Wskazuje zaś raczej na kompleksowe przesłuchanie osoby kontrolowanej. W takiej zaś sytuacji odnotowana wypowiedź W.K. jako przekraczająca ramy, o których mowa w art. 13b ustawy o kontroli skarbowej, nie może stanowić dowodu w sprawie na okoliczności nie związane z prowadzoną u kontrolowanego kontrahenta dokumentacją.

Powyższe uwagi dotyczą przede wszystkim art. 274c o.p. i art. 13b u.k.s. (w sprawach już zakończonych, a prowadzonych jeszcze na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej). W nowym stanie prawnym w przepisach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej w jej art. 79 wprost zapisano, że w trakcie kontroli krzyżowej kontrahenci są zobowiązani do udzielenia wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.

5.3. Odmienność kontroli krzyżowej prowadzonej w ramach ustawy o KAS

Prawo do stosowania art. 79 u.k.a.s. mają Naczelnicy Urzędów Celno-Skarbowych w ramach kontroli celno-skarbowych. Specyfiką art. 79 u.k.a.s. jako formy czynności sprawdzających jest to, że nie może on być stosowany samodzielnie, ale jego użycie zawsze powinno mieć związek z kontrolą celno-skarbową prowadzoną u kontrolowanego. Dopiero w takiej sytuacji istnieje możliwość przeprowadzenia czynności sprawdzających (nazywane są one kontrolą krzyżową lub potocznie „krzyżówką”) u jego kontrahenta.

Zaznaczyć należy, że przepis art. 79 u.k.a.s. określa obecnie szerszy niż poprzednio zakres podmiotowy kontroli krzyżowej. Stanowi on, że naczelnik urzędu celno-skarbowego może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o:

- 1) udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- 2) przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 o.p., jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych;
- 3) udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.