

Część I

Komentarz praktyczny z przeglądem orzecznictwa

Rozdział 1. Środki zaskarżenia czynności sprawdzających i kontrolnych organów skarbowych

1. Uwagi wstępne
2. Czynności sprawdzające oraz środki ich zaskarżenia
3. Kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa i metody kwestionowania jej ustaleń
4. Sprzeciw w kontroli podatkowej

Rozdział 2. Środki zaskarżenia w postępowaniu podatkowym

1. Uwagi wstępne
2. Zwyczajne środki zaskarżenia
3. Środki prawne nadzwyczajne

Rozdział 3. Środki zaskarżenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym w sprawach podatkowych

1. Skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawach podatkowych
2. Skarga kasacyjna
3. Zażalenie na orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego
4. Sprzeciw od zarządzeń i postanowień referendarza sądowego
5. Odwołanie od zarządzenia przewodniczącego składu w sprawie sprostowania lub uzupełnienia protokołu
6. Środki zaskarżenia przysługujące od orzeczeń prawomocnych

Rozdział 1. Środki zaskarżenia czynności sprawdzających i kontrolnych organów skarbowych

1. Uwagi wstępne

Co do zasady, **czynności sprawdzające i kontrolne** organów skarbowych (organy administracji skarbowej) oraz wydawane w ich trakcie akty (np. protokoły kontroli) **nie podlegają zaskarżaniu**. Niemniej, jak w większości zasad, także w tej istnieją pewne **wyjątki**, które powodują, że *de facto* można mówić o zaskarżaniu, czy też może *sensu stricto* możliwości kwestionowania przez kontrolowanego prawidłowości czynności sprawdzających, a także dowodów uzyskanych za ich pomocą.

Na gruncie obowiązującego w Polsce porządku prawnego wyodrębnić należy **dwa zasadnicze modele kontroli** wykonywania administracji skarbowej w formie aktów i czynności innych niż decyzje oraz postanowienia.

Pierwszy model kontroli czynności oraz aktów, o których mowa np. w art. 3 § 2 pkt 4 PostAdmU, opiera się na **kontroli bezpośredniej**, odnoszącej się do określonej czynności lub też aktu organu administracyjnego. W ten sposób kontroli organu II instancji lub sądu administracyjnego podlegają tylko takie akty i czynności, które nie są podejmowane w ramach sformalizowanego postępowania administracyjnego kończącego się wydaniem decyzji lub postanowienia podlegającego weryfikacji sądu administracyjnego.

Drugi model kontroli wskazanych czynności oraz aktów określono jako model **kontroli pośredniej**, wykonywanej przez organy II instancji i sąd administracyjny w związku z kontrolą decyzji i po-

Zasady kontroli aktów i czynności

Model kontroli bezpośredniej

Model kontroli pośredniej

stanowień. Kontrola ta realizowana jest nie poprzez zaskarżanie konkretnej czynności materialno-technicznej, czy też innego aktu niebędącego decyzją administracyjną lub postanowieniem, ale w drodze zażalenia czy też skargi na decyzję lub postanowienie. Tak sprawowana kontrola obejmuje m.in. wszelkie czynności materialno-techniczne oraz akty niebędące decyzjami lub też postanowieniami, podejmowane w sformalizowanym postępowaniu podatkowym lub kontrolnym kończącym się wydaniem decyzji lub postanowienia. W przypadku zaskarżenia decyzji lub postanowienia organ II instancji (odwołanie od decyzji, zażalenie na postanowienie) lub sąd administracyjny (skarga na decyzję lub postanowienie) zobligowany jest do badania legalności całego procesu stosowania prawa przez organy administracji skarbowej, co oznacza, 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 PostAdmU, wiąże się, jak już wskazano, z zaskarżeniem tych form działania organu administracji i uruchomieniem sądowej kontroli w stosunku do tych czynności lub aktów.

2. Czynności sprawdzające oraz środki ich zaskarżania

2.1. Uwagi wstępne

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 terminowości oraz poprawności zeznań i informacji dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych nie z mocy prawa, ale na podstawie decyzji wymiarowej organu podatkowego [zob. *D. Zalewski, A. Melezini* (red.), *Postępowanie podatkowe*. 810 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2013, s. 33].

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, pomylek 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 9.2.2010 r. (I SA/GI 1026/09, *Legalis*) 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 13.4.2004 r. (I SA/Łd 620/03, *Legalis*) WSA w Łodzi stwierdził, że czynności sprawdzające prowadzone są w trybie przepisów zawartych w Dziale V OrdPU (art. 272–280 OrdPU) i **nie są tożsame z kontrolą podatkową**, o której mowa w Dziale VI OrdPU (art. 281–292 OrdPU). 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 OrdPU.

W uchwale NSA z 24.10.2016 r. (I FPS 3/16, *Legalis*) Sąd podkreślił charakter czynności sprawdzających: „Czynności spraw-

Reguła ogólna i wyjątki od niej

Konsekwencje odrębnego charakteru czynności sprawdzających

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

2.2. Zakres czynności sprawdzających

Zakres czynności
sprawdzających

Czynności sprawdzające mogą dotyczyć jedynie trzech okoliczności. Po pierwsze, zgodnie z art. 272 pkt 1 OrdPU, 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, stosownie do art. 272 pkt 2 OrdPU, jest **zbadanie formalnej poprawności deklaracji, jak również dokumentów niezbędnych do sprawdzenia terminowego wpłacania 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 OrdPU (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) (zob. *D. Zalewski, A. Melezini*, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39).

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

Z drugiej strony, nie ulega wątpliwości, iż czynności sprawdzające są elementem procedury podatkowej i rodzajem czynności kontrolnych organu podatkowego. Pod względem 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 egzekucyjnego** (zob. wyr. WSA w Rzeszowie z 21.10.2008 r., I SA/Rz 557/08, *Legalis*).

W wyroku z 31.3.2009 r. (III SA/Wa 2001/08, *Legalis*) WSA w Warszawie orzekł, że: „Cel czynności sprawdzających określony został w art. 272 OrdPU. 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 OrdPU**, zawierające regulacje dotyczące postępowania podatkowego. Chodzi mianowicie o: art. 143 OrdPU (dotyczący upoważnienia pracownika organu podatkowego do załatwiania spraw w imieniu

Czynności sprawdzające jako element procedury podatkowej

Część I. Komentarz praktyczny z przeglądem...

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 I instancji**. Jednak przeprowadzeniem czynności sprawdzających dotyczących dokumentowania przez podatników wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzspółnotowej dostawy towarów oraz weryfikacji potwierdzeń numerów identyfikacyjnych kontrahentów zagranicznych w związku z wykonaniem transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium innego państwa członkowskiego UE niż Polska – zajmuje się **szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez Ministra Finansów** (biura wymiany informacji o VAT; art. 272 w zw. z art. 272a OrdPU).

Należy też zauważyć, że organy kontroli skarbowej, funkcjonujące w poprzednim porządku prawnym (przed wejściem w życie KASU, a więc przed 1.3.2017 r.), mogły prowadzić zarówno kontrolę podatkową, jak i postępowanie kontrolne, które było odpowiednikiem postępowania podatkowego, przy czym z woli ustawodawcy w swoich działaniach wobec podatników w ogóle nie stosowały typowych czynności sprawdzających, rozumianych jako sprawdzenie formalno-terminowe składanych deklaracji podatkowych.

Jedynym wyjątkiem była tzw. kontrola krzyżowa, odrębnie uregulowana w art. 13b KontrSkarbU, a oddzielnie w art. 274c OrdPU. Miała ona jednak inny, bardziej kontrolny charakter, gdyż wiązała się z prowadzeniem wobec podatnika kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, a wówczas organ niejako przy okazji w ramach czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej) mógł sprawdzić, zweryfikować rzetelność transakcji pomiędzy kontrolowanym a jego kontrahentem.

Po wejściu w życie KASU, powyższa zasada została utrzymana. Zmiana ustawy spowodowała, że jest ku temu nowa pod-

stawa prawna. Od 1.3.2017 r. organy administracji skarbowej (naczelnicy urzędów celno-skarbowych) mogą prowadzić czynności kontroli krzyżowej, na podstawie art. 79 KASU.

Prowadzenie kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających w odniesieniu do danego podatku za określony rok podatkowy nie wyłącza możliwości jednoczesnego podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających w odniesieniu do podatku za inne lata podatkowe (zob. wyr. NSA – Ósrodek Zamiejskowy w Łodzi z 30.1.2002 r., I SA/Łd 693/00, Legalis).

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 wykroczać 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 OrdPU stanowi specyficzny zakres czynności sprawdzających, wskazujący, 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 OrdPU nie stanowi samodzielnej podstawy do przedłużenia terminu zwrotu podatku. Odsyła on bowiem do odrębnych przepisów przewidujących przedłużenie terminu zwrotu. Co do zasady, to z tych odrębnych przepisów wynikać powinna możliwość przedłużenia terminu zwrotu podatku. Przepisem zaś takim, mającym najszerszy zakres zastosowania w praktyce i charakter materialnoprawny, jest art. 87 ust. 2 zd. 2 VATU, stosowany również

Ograniczenia
w zakresie
dokonywania
czynności
sprawdzających

odpowiednio do sytuacji tzw. przyspieszonego zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 6 tego artykułu.

Przepisy VATU umożliwiające więc przeprowadzenie postępowania sprawdzającego (wyjaśniającego) są zgodne z zasadą nieograniczonego (co do terminu i wysokości) zwrotu nadwyżki podatku, którą można wywieść z regulacji unijnych.

Zastanowić się należy, czy weryfikacja zasadności zwrotu podatku VAT na gruncie art. 87 VATU, ma charakter czynności sprawdzających czy innej kontroli doraźnej. Niektórzy przedstawiciele doktryny byli skłonni uznawać powyższe za czynności materialno-techniczne administracji, 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 OrdPU.

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.

Naczelnny Sąd Administracyjny w wyroku z 18.10.2013 r. (I FSK 1480/12, Legalis) słusznie zauważył, że: „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”.

Zakres czynności sprawdzających, jaki mogą stosować organy podatkowe w ramach weryfikacji zasadności zwrotu VAT, określiła uchwała NSA (7) z 24.10.2016 r., I FPS 3/16, Legalis. Zgodnie z nią w przypadku przedłużenia terminu zwrotu VAT w związku z weryfikacją jego zasadności dokonywaną w ramach czynności sprawdzających, fiskus nie może wszcząć kontroli krzyżowej u kontrahentów podatnika.

Zgodnie ze stanem faktycznym będącym podstawą rozstrzygnięcia 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 kwocie 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.

W związku ze wskazanymi czynnościami sprawdzającymi organy zwróciły się m.in. do niemieckiej oraz czeskiej administracji podatkowej w celu otrzymania informacji dotyczących transakcji zawartych przez podatnika z kontrahentami z tych państw (tzw. kontrola krzyżowa). Równocześnie wobec podatnika nie została 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 OrdPU. Podlega ono zaskarżeniu zażaleniem, w myśl § 2 powyższego artykułu. W pozostałych przypadkach (trybach) wydawania postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku zażalenie na to postanowienie nie służy.

Samo jednak 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: 23.7.2013 r. (I FSK 1228/13, Legalis) i 10.7.2013 r. (I FSK 1133/13, Legalis).

Należy przy tym uznać, iż decydujące znaczenie co do charakteru postanowienia, o którym mowa, ma podstawa prawna wskazana przez organ wydający postanowienie i związana z nią treść pouczenia (zob. *A. Bartosiewicz*, VAT. Komentarz, Lex/el. 2016, kom. do art. 87).

Spory w tym zakresie ostatecznie rozstrzygnął NSA. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów podjął uchwałę z 24.10.2016 r. (I FPS 2/16, Legalis), w której stwierdził, iż „przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zd. 2 VATU, 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 OrdPU, na które przysługuje skarga do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 PostAdmU”.

Konsekwencje przeprowadzenia czynności sprawdzających mogą być różne. Organ podatkowy **może nie podejmować dalszych działań z uwagi na brak stwierdzenia nieprawidłowości** w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających. W przeciwnym razie, gdy takie nieprawidłowości się pojawią 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 czynności sprawdzające dotyczą przede wszystkim podatników dokonujących samoobliczenia podatku oraz płatników przeprowadzających obliczenie płatnicze i odprowadzających pobraną od podatnika kwotę na rachunek organu podatkowego. **Samoobliczenie podatku** ściśle wiąże się z jednym ze sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, a mianowicie ich powstawaniem z mocy prawa. Zdecydowana większość zobowiązań podatkowych powstaje bowiem w taki sposób (a nie na podstawie decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania). W takiej sytuacji podatnik musi samodzielnie, tj. „z własnej inicjatywy” obliczyć i odprowadzić – w terminie wskazanym w ustawie – należność podatkową na rachunek organu podatkowego. Przepisy ustaw podatkowych określają zdarzenia powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. W przypadku podatków dochodowych takim zdarzeniem jest uzyskanie przez podatnika dochodu (o ile nie jest to dochód neutralny podatkowo albo zwolniony z podatku).

2.3. Sprzeciw na korektę deklaracji przez 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;

Zasada formalnej weryfikacji deklaracji w toku czynności sprawdzających

4) mylnie przenosząc określone kwoty z załączników do deklaracji;

5) wypełniając niewłaściwy formularz podatkowy.

Wyjątek

W ramach tej procedury nie można natomiast oceniać merytorycznej poprawności deklaracji. **Wyjątek** od tej reguły przewiduje przepis art. 274a § 2 OrdPU, 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 poddania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Niewątpliwie wykracza to poza formalną weryfikację dokumentów podatkowych [zob. więcej: *D. Zalewski, A. Melezini* (red.), *Postępowanie podatkowe*, s. 42 i n.].

Korekta deklaracji

W uzasadnieniu wyroku z 6.7.2010 r. (I GSK 914/09, Legalis) NSA podniósł, że: „(...) przepis ten [art. 274 § 1 OrdPU – 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 8.4.2014 r. (II FSK 973/12, Legalis) NSA wskazał inny przyczynek 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 deklarację do udzielenia niezbędnych wyjaśnień w trybie art. 274a § 2 OrdPU”. Ponadto Sąd stwierdził, że: „Wykładnia celowościowa przepisu art. 81 § 2 OrdPU prowadzi do wniosku, że pisemne uzasadnienie przyczyny korekty podatnik składa niejako «dla organu», a żeby to organ wiedział, dlaczego korekta została złożona. Tym samym, organ musi pozyskać wiedzę o przyczynie złożenia korekty. Złożenie deklaracji

cji korygującej jest dla organu podatkowego wiążące, co oznacza, że jeśli określony przepis przyznaje podatnikowi prawo do złożenia korekty, organ co do zasady nie może odmówić jej przyjęcia. Może jedynie wezwać podatnika o wskazania przyczyn jej złożenia”.

Na podstawie przepisu art. 274 § 1 OrdPU, w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, 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 lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1000 zł;
- 2) **wzywa** składającego deklarację **do skorygowania deklaracji** oraz złożenia niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje 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.

Zgodnie z art. 274 § 3 OrdPU taki brak zgody ze strony podatnika przyjmuje postać **sprzeciwu**. Wnosi się go do organu, który dokonał korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Tego rodzaju sprzeciw znosi skutki prawne korekty deklaracji przeprowadzonej przez organ podatkowy. W takiej sytuacji organ podatkowy, podtrzymując swoje stanowisko, które znalazło wyraz w zaproponowanej, a odrzuconej przez podatnika korekcie – będzie musiał **wszczęć postępowanie podatkowe i orzec o istocie sprawy w decyzji podatkowej**. Jeśli natomiast, po otrzymaniu od organu skorygowanej deklaracji, podatnik przyjmie bierną postawę, tj. nie złoży sprzeciwu w przewidzianym do tego terminie, wówczas korekta organu

Korekta deklaracji przez organ podatkowy

Sprzeciw na korektę deklaracji

wywoła skutki prawne, tak jak miałyby to miejsce w przypadku złożenia korekty przez samego podatnika.

Istotnym uprawnieniem, które posiadają organy podatkowe jest wezwanie do złożenia deklaracji osoby, która złożyła uprzednio deklarację, do złożenia niezbędnych wyjaśnień oraz o skorygowanie deklaracji podatkowej w trybie art. 274 § 1 pkt 2 OrdPU. Wezwanie musi spełniać warunki określone w art. 159 § 1 OrdPU. W szczególności organ podatkowy powinien precyzyjnie i jednoznacznie wskazać powód, dla którego podaje w wątpliwość informacje zawarte w złożonej przez podatnika deklaracji. Kwestia wskazania w wezwaniu terminu do złożenia wyjaśnień i dokonania korekty deklaracji omówiona jest w odrębnym wyjaśnieniu, które zamieszczone jest bezpośrednio poniżej.

Podatnik może dokonać korekty w jednej z dwóch form [zob. *D. Zalewski, A. Melezini* (red.), *Postępowanie podatkowe*, s. 44 i n.]:

- 1) przez złożenie deklaracji korygującej na nowym formularzu podatkowym albo
- 2) przez naniesienie na pierwotną deklarację niezbędnych poprawek (co, po pierwsze, jest możliwe tylko wówczas, gdy liczba tych poprawek jest stosunkowo niewielka, a ich zakres nie jest zbyt obszerny, a po drugie, ta forma korekty wymaga osobistego stawiennictwa podatnika w siedzibie organu podatkowego).

Jeśli podatnik dokona korekty w sposób eliminujący wątpliwości organu podatkowego, który wystosował wezwanie, organ poświadcza ten fakt w formie **odpowiedniej adnotacji na skorygowanej deklaracji**. Oznacza to urzędowe uznanie (potwierdzenie), że skorygowana deklaracja jest formalnie poprawna, a podatnik nie poniesie już z tego tytułu odpowiedzialności karnej skarbowej.

W sytuacji gdy dokonana przez podatnika korekta wiąże się z podwyższeniem kwoty jego zobowiązania podatkowego (którego termin płatności już minął), organ podatkowy zamieszcza dodatkowo adnotację o tym, czy podatnik uiścił kwotę zaległości podatkowej wraz z należnymi odsetkami za zwłokę.

Powyższe zasady przeprowadzenia korekty deklaracji podatkowych w toku czynności sprawdzających mają odpowiednie zasto-

Wezwanie
do skorygowania
deklaracji

Korekta podatnika

sowanie w odniesieniu do deklaracji składanych przez płatników i inkasentów oraz do załączników do deklaracji.

W uzasadnieniu wyroku z 24.9.2007 r. (III SA/Wa 968/07, Legalis) WSA w Warszawie stwierdził, że: „Zgodnie z art. 274 § 1 pkt 2 OrdPU 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 OrdPU jest wymieniony w art. 280 OrdPU, w którym ustawodawca wskazał 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 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 OrdPU 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

Wskazanie terminu do złożenia wyjaśnień i dokonania korekty

Wyjaśnienia dotyczące poprawności deklaracji podatkowej

cję, **do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji**, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych [zob. *D. Zalewski, A. Melezini* (red.), *Postępowanie podatkowe*, s. 45 i n.].

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 OrdPU. 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 prawa [zob. *D. Zalewski, A. Melezini* (red.), *Postępowanie podatkowe*, s. 46 i n.]:

- 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 wskazaniami 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 postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w celu weryfikacji wysokości podstawy opodatkowania);
- 3) osoba, która złożyła deklarację budzącą wątpliwości po stronie organu podatkowego, ma prawo (i obowiązek) do osobistego stawiennictwa na wezwanie tego organu do skorygowania deklaracji i złożenia niezbędnych wyja-

Uprawnienia
osoby, wobec
której podjęto
czynności
sprawdzające

- śnień – tylko na terenie województwa, w którym ta osoba ma miejsce zamieszkania;
- 4) jeśli osoba wezwana do złożenia wyjaśnień dotyczących deklaracji nie może stawić się 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 tej osoby;
 - 5) jeśli korekta deklaracji doprowadziła do powstania nadpłaty podatku, podatnikowi – w terminie 3 miesiące – przysługuje jej zwrot;
 - 6) podatnik może 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.