

# Rozdział I. Kontrola podatkowa i zasady jej prowadzenia

## 1. Uwagi wstępne

**1. Podstawa prawna.** Kontrola podatkowa to podstawowa forma realizacji władczej roli państwa w zakresie sprawdzania prawidłowości rozliczania się podatników z ich zobowiązań podatkowych wobec budżetu państwa i samorządów terytorialnych.

Jest ona uregulowana w ustawie z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) w dziale VI, gdzie ustawodawca wskazał podmioty uprawnione do przeprowadzania kontroli podatkowej (art. 281 § 1 i 3), podmioty podlegające kontroli (art. 281 § 1), cel kontroli (art. 281 § 2) oraz procedurę kontroli podatkowej, którą określają art. 282–292 komentowanej ustawy. Ten ostatni przepis odsyła dodatkowo w sprawach nieuregulowanych w dziale dotyczącym bezpośrednio kontroli podatkowej do ściśle oznaczonych artykułów działu IV OrdPU, normujących postępowanie podatkowe.

**2. Cel kontroli.** Jak wskazuje się w orzecznictwie, celem kontroli podatkowej jest zapewnienie organom podatkowym realizacji zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym, do czego konieczne jest ustalenie wszystkich okoliczności kształtujących podatkowo-prawny stan faktyczny. Kontrola ma zabezpieczyć dokumenty, zbadać księgi podatkowe, ustalić stan faktyczny w momencie rozpoczynania kontroli, uzyskać niezbędne na tym etapie wyjaśnienia. Przebieg kontroli dokumentuje się w protokole, który nie może zawierać oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli, a jego najistotniejszą część stanowią dokonane ustalenia faktyczne i dokumentacja dotycząca przeprowadzonych dowodów – art. 290 § 2 i 3 OrdPU (zob. wyr. NSA z 29.5.2013 r., II FSK 1895/11, Legalis).

Do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się również przepisy rozdziału 5 ustawy z 6.3.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646 ze zm.). Oznacza to, że w zakresie kontroli podatkowej prowadzonej w odniesieniu do działalności gospodarczej przedsiębiorców zastosowanie mają

art. 45–65 PrPrzed. Jednocześnie w zakresie nieuregulowanym w tych przepisach stosuje się postanowienia działu VI OrdPU.

**3. Pojęcie kontroli podatkowej.** Opisując problematykę kontroli podatkowej, wyjaśnić należy pojęcia, którymi posługuje się ustawodawca w przepisach ją regulujących. Kontrola to taka działalność organu administracji, która polega tylko na sprawdzeniu innych jednostek, bez stałej możliwości wpływania na ich pracę. Istota kontroli sprowadza się przede wszystkim do zarejestrowania stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu kontroli oraz porównania go ze stanem wyznaczonym przez prawo i plany oraz organizację przyjętą dla podmiotu kontrolowanego. Funkcją kontroli jest także ocena tego, co wynika z owego porównania, oraz wyciąganie na tej podstawie wniosków co do dalszego funkcjonowania badanego lub kontrolowanego zjawiska. Kontrola dostarcza materiału, na podstawie którego możliwe jest zapobieżenie powstawaniu niekorzystnych zjawisk, jak również zweryfikowanie nieprawidłowych zachowań kontrolowanych podmiotów. Wyniki kontroli mogą być również podstawą orzekania o odpowiedzialności prawnej podmiotów kontrolowanych (zob. *C. Kosikowski*, Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Lex/el. 2013, kom. do art. 78; *C. Banasiński*, *M. Bychowska*, Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, PPH 2010, Nr 1, s. 53–57; *W. Stachurski*, *D. Zalewski*, *A. Melezini*, Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej, MoPod 2010, Nr 9, s. 13–20).

Analizując zagadnienie kontroli podatkowej, należy wskazać, że zgodnie z przepisem art. 281 § 2 OrdPU celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Innymi słowy, kontrola będzie realizowana poprzez porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego, a więc tzw. wykonań (złożone deklaracje podatkowe), ze stanem założonym przez prawo, tzw. wyznaczeń, w celu np. weryfikacji rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania i wpłacania podatków, stanowiących dochód budżetu państwa.

Oznacza to, że kontrola podatkowa oparta jest na kryterium zgodności zachowania z prawem. Każde działanie podmiotu kontrolowanego, które powoduje rozbieżność między jego rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez prawo, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kontroli, który kończy kontrolę podatkową.

## **2. Kontrola podatkowa a inne procedury kontrolne**

### **2.1. Uwagi ogólne**

**1. KAS.** Reforma polskich służb skarbowych, która weszła w życie 1.3.2017 r., ustawą z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947), powołała nową strukturę – Krajową Administrację Skarbową (KAS) w miejsce dotych-

## 2. Kontrola podatkowa a inne procedury kontrolne

czasowej zespolonej administracji podatkowej, celnej i kontroli skarbowej. Krajowa Administracja Skarbowa tworzy obecnie 400 urzędów skarbowych i 16 urzędów celno-skarbowych (ich naczelnicy są jednocześnie organami podatkowymi I instancji) oraz 16 Izb Administracji Skarbowej (ich dyrektorzy są jednocześnie organami podatkowymi II instancji).

Po reformie KAS podatników (osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej), którzy na mocy przepisów prawa (ustaw podatkowych) podlegają obowiązkowi podatkowemu, naczelnicy urzędów skarbowych kontrolują na podstawie przepisów OrdPU, a naczelnicy urzędów celno-skarbowych na podstawie przepisów KASU mogą prowadzić u nich kontrolę celno-skarbową, która jednak nie jest typową kontrolą podatkową.

**2. Podmioty dokonujące kontroli.** Kontrola może być prowadzona przez organy podatkowe I instancji, co w świetle art. 13 § 1 pkt 1 OrdPU oznacza, że będą to: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Z wyjątkową sytuacją mamy do czynienia przy sprawdzaniu stosowania uznanej przez Szefa KAS ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi (art. 20a–20r OrdPU). W tym przypadku kontrolę podatkową przeprowadza Szef KAS. Należy podkreślić, że czynności kontrolne są wykonywane przez osoby fizyczne, będące pracownikami urzędów obsługujących wyżej wymienione organy, o ile osoby te zostaną upoważnione do prowadzenia tych czynności. Osobom tym przysługują kompetencje wskazane w przepisach znajdujących się w niniejszym dziale, w których jest mowa o kontrolujących.

Naruszenie zasady, zgodnie z którą kontrolę podatkową może prowadzić wyłącznie organ podatkowy I instancji, powinno zostać uznane za wadliwe działanie organu, mające cechy sprzeczności z prawem. Wskazuje się bowiem, że sprzeczność z prawem procesowym występuje, gdy kontrola podatkowa nie została przeprowadzona przez organ podatkowy I instancji, czego wymaga art. 281 § 1 OrdPU, lecz przez podmiot zewnętrzny, który w czasie jej realizacji nie posiadał udzielonego upoważnienia do tego rodzaju czynności. Biorąc pod uwagę fakt, że obowiązkiem organu podatkowego jest czuwanie nad tym, by nie posłużyć się dowodem sprzecznym z prawem, dowody zebrane w okolicznościach ww. sprzeczności z prawem również należy uznać za zgromadzone przy naruszeniu prawa [zob. *M. Popławski*, w: *L. Etel* (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex/el. 2017, kom. do art. 281].

Naczelnicy urzędów skarbowych działają jedynie na podstawie przepisów OrdPU, prowadząc wobec podatników kontrole podatkowe, kończące się wydaniem protokołu kontroli, bądź postępowanie podatkowe, prowadzące do wydania decyzji określającej bądź ustalającej zobowiązanie podatkowe.

## **2.2. Kontrola a postępowanie podatkowe**

**1. Uwagi wstępne.** Zaznaczyć należy, że kontrola i postępowanie podatkowe są to dwie różne procedury, odrębnie uregulowane w OrdPU, a z ustawy tej nie wynika, i nie wynikało dotąd, że niemożliwe jest prowadzenie postępowania podatkowego bez uprzedniego przeprowadzenia kontroli.

**2. Kontrola podatkowa.** Organy podatkowe przeprowadzają kontrole podatkowe, jako odrębny rodzaj procedury, zgodnie z wyznaczonym planem, jak i w razie potrzeby, którą jest stwierdzenie prawidłowości wywiązywania się podmiotu z obowiązków wynikających z prawa podatkowego, zgromadzenie i zabezpieczenie dowodów w tym zakresie.

Materiały zebrane w trakcie kontroli podatkowej służą, jeśli zachodzi taka potrzeba, postępowaniu podatkowemu zmierzającemu do ustalenia bądź określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, prawidłowego rozliczenia danego podatku. Jednakże w sytuacji, gdy organ skarbowy posiada informacje o nieprawidłowościach, w szczególności gdy dane przekazywane są przez organy ścigania, czy pochodzą z innych postępowań, a dotyczą fikcyjnych transakcji, organ skarbowy wszczyna postępowanie podatkowe i w jego trakcie wzywa do okazania ksiąg, faktur, deklaracji, dowodów zapłaty, wychodząc z założenia, że kontrola u podatnika jest jakby zbędnym powieleniem postępowań. Biorąc powyższe pod uwagę, kontrola podatkowa może, ale nie musi, poprzedzać postępowanie podatkowe.

**3. Postępowanie podatkowe.** Postępowanie podatkowe ma na celu doprowadzenie do prawidłowej realizacji zobowiązań podatkowych. Postępowanie to obejmuje także przypadki, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa bez dokonywania wymiaru podatku, co związane jest z techniką obliczania podatku przez podatnika.

Zasadniczym celem postępowania prowadzonego przez organ skarbowy będzie więc sprawdzenie, czy podatnik dokonał prawidłowego samoobliczenia swojego zobowiązania podatkowego, oraz wydanie decyzji. Z reguły będzie to decyzja określająca prawidłową wysokość podatku, ustalająca ten podatek (w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy konstytucyjnej decyzji organu) bądź umarzająca postępowanie, gdy stało się ono bezprzedmiotowe.

**4. Różnice.** Zestawiając instytucje kontroli podatkowej i postępowania podatkowego oraz uregulowania zawarte w OrdPU, stwierdzić należy, iż jeżeli kontrola podatkowa ujawni, że stan faktyczny u kontrolowanego podmiotu różni się od stanu wyznaczonego przez przepisy prawa, co w praktyce oznacza, że kontrolowany nie ujawnił wszystkich swoich przychodów, zawyżył koszty, bądź też jego dokumentacja księgowa budzi innego rodzaju zastrzeżenia, np. zawiera fikcyjne faktury, wówczas ustalenia dowodowe dokonane w trakcie kontroli, a zawarte przede wszystkim

## 2. Kontrola podatkowa a inne procedury kontrolne

w protokole kontroli, będą służyć prawidłowemu przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Przepisy ustawy regulujące postępowanie podatkowe nie uzależniają jego wszczęcia, prowadzenia od wcześniejszego prowadzenia kontroli podatkowej. Natomiast materiał zebrany w trakcie kontroli podatkowej może stać się podstawą wszczęcia postępowania podatkowego (zob. *D. Zalewski, A. Melezini*, Kontrola skarbowa, 630 wyjaśnień i interpretacji, Warszawa 2013, s. 178 i n.).

**5. Zmiany wprowadzone na podstawie KASU.** Kontrola podatkowa jest podstawowym trybem weryfikacji rozliczeń podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych. Procedury kontrolne dublowały się jednak, gdyż do 28.2.2017 r. szesnastu dyrektorów urzędów kontroli skarbowej mogło prowadzić wobec podatników kontrole skarbowe. W praktyce oznaczało to prowadzenie postępowań kontrolnych (odpowiednik postępowania podatkowego, ale prowadzonego przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, w ramach których najczęściej dodatkowo wszczynano również kontrolę podatkową). Dnia 1.3.2017 r., w związku z reformą KASU, obowiązującą dotychczas kontrolę skarbową zastąpiono nowym rodzajem procedury kontrolnej wprowadzonej na podstawie przepisów KASU – kontrolą celno-skarbową.

### 2.3. Kontrola podatkowa a kontrola celno-skarbowa

**1. Założenia kontroli celno-skarbowej.** Kontrola celno-skarbowa w założeniu ma dotyczyć najpoważniejszych przypadków uchylania się od opodatkowania związanego z wystawianiem fikcyjnych faktur VAT, nielegalnego obrotu paliwami, niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej oraz tzw. obrotu karuzelowego w VAT. Nie oznacza to jednak, że nie może ona objąć podatnika prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą na stosunkowo niewielką skalę. Takich wyłączeń w ustawie brak.

**2. Prowadzenie kontroli.** Naczelnicy urzędów skarbowych (oraz prezydenci miast, burmistrzowie, wójtowie itd. jako organy podatkowe w zakresie podatków lokalnych) prowadzą kontrolę podatkową na podstawie OrdPU.

Natomiast kontrola celno-skarbowa prowadzona jest przez naczelników urzędów celno-skarbowych na podstawie KASU i tylko w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie stosuje się odpowiednio przepisy OrdPU. Oba tryby różnią się w szczegółach, ale nie tak diametralnie, i są to zbliżone do siebie instytucje.

Do kontroli podatkowej prowadzonej wobec przedsiębiorcy, oprócz przepisów OrdPU, stosuje się przepisy rozdziału V PrPrzed. Ustawa ta, a w zasadzie poprzedzająca ją SwobDziałGospU, którą PrPrzed zastąpiła, mając na celu zmniejszenie obciążeń związanych z dużą liczbą organów kontrolujących działalność przedsiębiorców w Polsce, a co za tym idzie dużą liczbą kontroli, wprowadziła wiele korzystnych dla

nich rozwiązań, które te niedogodności miały zmniejszyć. Były to m.in. zawiadomienie przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ograniczenie czasu jej trwania, możliwość zgłaszania sprzeciwów na czynności kontrolne, czy też ograniczenie liczby jednoczesnych kontroli. W KASU wskazano jednak wyraźnie, że do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów PrPrzed (art. 93 KASU). Oznacza to brak w kontroli celno-skarbowej korzystnych dla kontrolowanych rozwiązań zawartych wyłącznie w PrPrzed jak np. sprzeciw na czynności kontrolne.

**3. Właściwość miejscowa** naczelnika urzędu skarbowego obejmuje kilka mniejszych miejscowości, większe miasto lub jego część. Właściwość miejscowa naczelników urzędów celno-skarbowych obejmuje natomiast całe terytorium RP.

**4. Wszczęcie kontroli.** Zarówno kontrola podatkowa, jak i kontrola celno-skarbowa wszczynane są na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Z tą jednak różnicą, że naczelnik urzędu skarbowego zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli, natomiast naczelnik urzędu celno-skarbowego nie. Wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić dopiero po upływie 7 dni od daty doręczenia zawiadomienia. Wcześniejsze wszczęcie jest możliwe jedynie pod warunkiem wyrażenia zgody na nie przez kontrolowanego lub jego samodzielną inicjatywę w powyższym zakresie.

Wszczęcie kontroli celno-skarbowej następuje z chwilą doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W tej sytuacji nie ma on możliwości przygotowania się do niej, np. poprzez zebranie dokumentacji księgowej czy też dostosowanie pracy przedsiębiorstwa do potrzeb inspekcji. W przypadku kontroli podatkowej podatnik może złożyć korektę deklaracji przed formalnym wszczęciem kontroli, w następstwie otrzymania zawiadomienia o zamiarze wszczęcia wobec niego kontroli.

W kontroli celno-skarbowej jest inaczej, kontrolowanemu przysługuje w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie objętym tą kontrolą. Oba rozwiązania są więc w istocie podobne, a korekta jest instytucją korzystną dla przedsiębiorców, ponieważ w razie zaistnienia nieprawidłowości w rozliczeniu podatkowym pozwala im ona na uniknięcie odpowiedzialności karnej-skarbowej z tego tytułu.

**5. Uprawnienia naczelników.** Uprawnienia naczelników urzędów celno-skarbowych są szersze niż naczelników urzędów skarbowych i obejmują m.in. możliwość przeprowadzenia kontroli w miejscu zamieszkania, niebędącym siedzibą działalności, możliwość żądania dokumentów także za inny niż kontrolowany okres, czy możliwość przesłuchania na odległość [zob. *D. Zalewski*, w: *L. Bielecki, A. Gorgol* (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2018, kom. do art. 2, s. 40].

## 2. Kontrola podatkowa a inne procedury kontrolne

**6. Miejsce przeprowadzenia kontroli.** W toku kontroli podatkowej czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności gospodarczej – czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie.

Natomiast w toku kontroli celno-skarbowej czynności kontrolne mogą być wykonywane zarówno w urzędzie celno-skarbowym, jak i w siedzibie kontrolowanego, ale również w miejscu prowadzenia lub przechowywania ksiąg podatkowych oraz w każdym innym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością, w tym w lokalu mieszkalnym lub w miejscach, w których mogą się znajdować urzędy, towary lub dokumenty dotyczące tych urzędów, towarów lub czynności podlegających kontroli. Dodatkowo w KASU istnieje zapis, który umożliwia prowadzenie czynności kontrolnych w innych urzędach obsługujących organy KAS.

**7. Termin zakończenia kontroli.** Kontrola celno-skarbowa powinna być zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia. Nie jest to jednak termin bezwzględny. O każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej w terminie zawiadamia się na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia trwania kontroli celno-skarbowej i wskazując nowy termin jej zakończenia.

Rzecz się ma podobnie w przypadku kontroli podatkowej prowadzonej na podstawie przepisów OrdPU. Z tym że z ustawy nie wynika wprost maksymalny termin zakończenia kontroli, przez co część organów wyznacza terminy 6-miesięczne i dłuższe. W związku z wprowadzeniem 3-miesięcznego terminu dla kontroli celno-skarbowej pożądane wydaje się być zmniejszenie niedogodności kontrolowanych i zrównanie obowiązków organów w powyższym zakresie.

**8. Zakończenie kontroli.** Kontrola podatkowa kończy się protokołem, natomiast kontrola celno-skarbowa – wynikiem kontroli. W przypadku kontroli podatkowej podatnik może złożyć deklarację korygującą, jeżeli zgadza się z ustaleniami kontroli, lub zastrzeżenia do protokołu kontroli w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania, jeśli kwestionuje jego ustalenia (art. 291 OrdPU). Jeżeli podatnik nie złożył korekty deklaracji, organ ma 6 miesięcy na wszczęcie postępowania podatkowego (art. 165b OrdPU).

Kontrola celno-skarbowa w zakresie przestrzegania przez kontrolowanego przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 OrdPU kończy się wynikiem kontroli (art. 82 KASU), a więc podobnie jak wcześniej często kończono kontrolę skarbową prowadzoną na podstawie przepisów KontrSkarbU. Z tym że wówczas wydanie wyniku kontroli oznaczało *de facto*, że organ nie był w stanie znaleźć w rozliczeniu podatnika żadnych nieprawidłowości i zakończyć postępowania decyzją podatkową. Obecnie wynik kontroli zastępuje dawny protokół kontroli. Mimo różnego nazewnictwa oba dokumenty te w zasadzie się od siebie nie różnią formą i wynikającymi z nich obowiązkami i uprawnieniami organów oraz kontrolowanych.

**9. Korekta deklaracji.** W terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli, kontrolowany może skorygować w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową uprzednio złożoną deklarację podatkową. Jeżeli podatnik skoryguje złożoną deklarację lub nie stwierdzono nieprawidłowości, nie wszczynają się postępowania podatkowe (art. 83 ust. 2 i 3 KASU).

Kontrolowany nie może złożyć żadnych zastrzeżeń lub wyjaśnień do wyniku kontroli celno-skarbowej. Co prawda w związku z odesłaniem zawartym w art. 94 KASU do kontroli celno-skarbowej powinno się stosować odpowiednie przepisy OrdPU, przede wszystkim związane z kontrolą podatkową, ale stosowanie art. 291 OrdPU dotyczącego składania zastrzeżeń zostało przez ustawodawcę wyłączone.

Od momentu doręczenia wyniku kontroli kontrolowany ma natomiast 14 dni na korektę deklaracji podatkowej. Jeśli nie dokona korekty lub gdy organ jej nie uwzględni, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe (art. 83 KASU). Przekształcenie to następuje w dniu doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu, na które nie przysługuje zażalenie. Postępowanie podatkowe przeprowadza wówczas naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli. Jest on uprawniony do wydania decyzji kończącej postępowanie.

**10. Decyzja.** Postępowanie podatkowe w obu procedurach prowadzone jest na podstawie przepisów OrdPU i kończy się decyzją rozstrzygającą sprawę co do istoty lub w inny sposób kończącą postępowanie (np. poprzez umorzenie postępowania). Od decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego przysługuje odwołanie do tego samego podmiotu, czyli urzędnika, który tę decyzję wydał, a więc inaczej niż w kontroli podatkowej na podstawie przepisów OrdPU, gdzie jeśli sprawa dojdzie do etapu postępowania podatkowego i wydania decyzji przez naczelnika urzędu skarbowego, odwołanie będzie rozpatrywał dyrektor izby administracji skarbowej.

Na podstawie art. 83 ust. 5 KASU, w przypadku gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 115 § 4 OrdPU.

### **3. Zasady ogólne prowadzenia kontroli podatkowej**

**1. Uwagi ogólne.** W rozdziale 1 działu IV OrdPU zostały zawarte zasady ogólne postępowania podatkowego, które poprzez art. 292 OrdPU mają zastosowanie w kontroli podatkowej prowadzonej przez organy skarbowe.



### 3. Zasady ogólne prowadzenia kontroli podatkowej

W kontroli podatkowej prowadzonej przez organy skarbowe, co do zasady, przestrzegane są wszystkie normy postępowania ogólnego zawarte w przepisach OrdPU. Są to podstawowe reguły rządzące tym postępowaniem, stosowane równolegle z przepisami regulującymi poszczególne stadia procedury podatkowej, w tym dotyczącymi kontroli. Nie mają one tylko i wyłącznie cech wskazówek czy zaleceń, lecz są normami prawa. Uchybienie im jest oceniane przez organy i sądy jako naruszenie przepisu prawa materialnego i może być przedmiotem zarzutu w odwołaniu od decyzji podatkowej czy też w skardze do WSA. W odniesieniu do ostatecznych decyzji podatkowych powodować może to ich wadliwość, skutkującą możliwością wzruszenia (art. 240 OrdPU) lub stwierdzeniem nieważności (art. 247 OrdPU).

Funkcję zasad pełni ujednolicanie wykładni przepisów proceduralnych. Stanowią one wskazówkę interpretacyjną w stosunku do wszystkich przepisów OrdPU, których znaczenie jest niejasne, służą wypełnianiu luk w prawie oraz wzmocnieniu pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego. Jeżeli zatem powstaje wątpliwość, jak stosować szczególną normę procedury, to w procesie interpretacji należy uwzględnić zasady ogólne OrdPU [zob. *D. Zalewski, A. Melezini* (red.), *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 67].

Przepisy rozdziału 1 działu IV OrdPU wymieniają następujące zasady ogólne prowadzenia postępowania podatkowego:

- 1) legalizmu (art. 120);
- 2) zaufania (art. 121 § 1);
- 3) informacji i wyjaśnień (art. 121 § 2);
- 4) prawdy obiektywnej (art. 122);
- 6) czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1);
- 6) przekonywania strony (art. 124);
- 7) szybkości i prostoty postępowania (art. 125);
- 8) pisemności (art. 126);
- 9) dwuinstancyjności postępowania (art. 127);
- 10) trwałości ostatecznych decyzji (art. 128);
- 11) jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

**2. Zasada legalizmu w kontroli podatkowej.** Zgodnie z brzmieniem art. 120 OrdPU i zawartej w nim zasady legalizmu (inaczej praworządności) organy skarbowe powinny działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania oraz kontroli podatkowej stać na straży praworządności. Jest to ważna reguła, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną wyrażoną w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (t.j. Dz.U. z 1997 r. poz. 483 ze zm.). Zgodnie z nią organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Taki sposób postępowania władzy publicznej to właśnie „stanie na straży praworządności”, a w postępo-

waniu podatkowym oznaczać to będzie, iż nie stosujemy w nim zasady, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest przez prawo zakazane, ale zasadę legalności (zob. wyr. NSA z 26.2.2001 r., III SA 167/00, Legalis).

**3. Zasada zaufania.** Na podstawie normy art. 121 OrdPU kontrola podatkowa powinna być prowadzona w sposób budzący zaufanie do organów skarbowych (zasada zaufania). Postępowanie budzące zaufanie to postępowanie staranne i merytoryczne poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga się na niekorzyść podatnika (zob. m.in. wyr. NSA z 4.1.2006 r., I FSK 401/05, Legalis). Z tej właśnie normy wywodzi się m.in. zasadę, że żądanie strony w postępowaniu administracyjnym – także w kontroli podatkowej – należy oceniać na podstawie treści wniesionego przez nią pisma, a nie na podstawie jego tytułu (por. wyr. WSA w Łodzi z 7.1.2010 r., I SA/Łd 775/09, Legalis).

Zasada budzenia zaufania do organów skarbowych nie oznacza, że organ podatkowy czy też organ postępowania kontrolnego nie może w podobnym stanie faktycznym wydać rozstrzygnięcia odmiennego od poprzednio wydanego i rozstrzygającego dane zagadnienie (zasada ta dotyczy również protokołów kontroli). Nie można żądać od organów podatkowych, by raz podjęte stanowisko, które następnie okazało się błędne na podstawie ogólnej zasady, miało być kontynuowane. Praktyka taka byłaby sprzeczna z zasadą praworządności (art. 120 OrdPU i art. 7 Konstytucji RP), która zobowiązuje organy administracji do czuwania nad tym, by prowadzone przez nie postępowania, kontrole, jak i wydane rozstrzygnięcia, były zgodne z obowiązującym porządkiem prawnym (zob. więcej wyr. WSA w Gliwicach z 1.2.2010 r., I SA/Gl 671/09, Legalis). Niemniej skutkiem naruszenia zasady prowadzenia postępowania podatkowego i kontroli podatkowej w sposób budzący zaufanie do organów może być uchylene wydanej w sprawie, na podstawie ustaleń protokołu kontroli, decyzji podatkowej.

W wyroku z 21.12.2010 r. (I SA/Gd 677/10, Legalis), WSA w Gdańsku orzekł, że powyższa zasada jest nie tylko postulatem ustawodawcy wobec tych organów, ale także przesłanką oceny ich działania, w wyniku której może dojść do uchylene decyzji administracyjnej, nawet jeżeli w toku postępowania nie naruszono innych przepisów powołanej ustawy.

**4. Zasada informowania i wyjaśniania.** Z art. 121 § 2 OrdPU wynika zasada udzielania przez organ podatkowy informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego. Chodzi o informację związaną z przedmiotem toczącego się postępowania. Organ skarbowy ma obowiązek udzielać informacji podatnikowi nie tylko na wniosek, lecz także z urzędu. Poza tym obowiązek ten obejmuje, oprócz dostarczania informacji, również udzielanie wyjaśnień, co należy traktować jako konieczność objaśnienia podatnikowi treści przepisu, jego znaczenia i konsekwencji niezastosowania się do niego. W zakresie obowiązków wynikających z art. 121 § 2 OrdPU nie mieści się powinność dostarczania stronom tekstów prawnych, mających zastosowanie w konkretnej sprawie, ale

### 3. Zasady ogólne prowadzenia kontroli podatkowej

nie wyczerpuje tych obowiązków zacytowanie samej treści przepisów, bez wyjaśnienia ich sensu (zob. wyr. NSA oz. w Lublinie z 18.2.2000 r., I SA/Lu 1534/98, niepubl.). Ponadto w orzecznictwie słusznie uznaje się, że jeśli w postępowaniu strona w swoim piśmie wskazała wyraźnie błędną podstawę prawną, a analiza sprawy była dokonywana na tle przepisów innej ustawy niż wskazywana przez stronę, to obowiązkiem organu było udzielenie stronie stosownych wyjaśnień co do stanu prawa, zgodnie z art. 121 § 2 OrdPU (zob. wyr. WSA w Warszawie z 18.2.2010 r., VIII SA/Wa 433/09, Legalis).

Udzielanie podatnikowi informacji i wyjaśnień nie powinno posunąć się zbyt daleko, aż do formułowania treści wniosków procesowych za kontrolowanego, gdyż jest to obszar działalności właściwy dla zawodowych pełnomocników radców prawnych czy też doradców podatkowych. Takie stanowisko w tej sprawie WSA we Wrocławiu wyraził w wyroku z 11.9.2009 r. (I SA/Wr 916/09, Legalis), w którym to uznał, że w przypadku przepisów o charakterze procesowym obowiązek wyrażony w art. 121 § 2 OrdPU realizuje się poprzez np. wyjaśnienie zawłości proceduralnych, konsekwencji podjętych czynności czy wskazanie trybu właściwego dla załatwienia wniosku podatnika. Zdaniem sądu, wyrażonym w uzasadnieniu przedmiotowego wyroku, obowiązku tego nie można jednak utożsamiać z koniecznością formułowania za podatnika wniosków w sposób dla niego korzystny albo przedstawianiem podatnikowi możliwych strategii postępowania, gdyż ten obszar działalności jest właściwy dla sfery doradztwa prawnego.

Przykładem realizacji powyższej zasady w praktyce kontroli podatkowej będzie natomiast zawarty w przepisie art. 290 § 2 pkt 7 OrdPU obowiązek pouczenia kontrolowanego przez organ w protokole kontroli o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu oraz o prawie złożenia korekty deklaracji. Na podstawie tego samego przepisu pkt 8 kontrolujący muszą pouczyć o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

**5. Zasada prawdy obiektywnej.** W art. 122 OrdPU została uregulowana zasada prawdy obiektywnej, uważana za naczelną zasadę postępowania administracyjnego, w tym także postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. W toku kontroli podatkowej organy skarbowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Zgodnie z poglądami judykatury wyrażona w art. 122 OrdPU zasada prawdy obiektywnej oznacza dla organu podatkowego obowiązek ustalenia stanu faktycznego zgodnie ze stanem rzeczywistym. Zasadę tę realizuje wiele przepisów o postępowaniu dowodowym, spośród których zasadnicze znaczenie ma art. 187 § 1 OrdPU, nakładający na organ powinność zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Organ podatkowy zobowiązany jest więc zebrać mate-

riał dowodowy dotyczący wszystkich okoliczności istotnych z punktu widzenia obowiązującego stanu prawnego. Powyższe obowiązki nałożone zostały nie tylko na organ rozstrzygający w I instancji, ale również na podatkowy organ odwoławczy (zob. wyr. WSA w Warszawie z 16.11.2009 r., III SA/Wa 1049/09, Legalis). Ten pogląd jest ugruntowany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Prezentują go sądy także w najnowszych orzeczeniach rozstrzygających kwestię wpływu naruszenia zasady prawdy obiektywnej w toku kontroli podatkowej na protokół kontroli i opartą na jego ustaleniach decyzję podatkową oraz na ocenę pozyskanego przez organ materiału dowodowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 3.12.2009 r. (I SA/Ld 866/09, Legalis) uznał, że zaniechanie przez organ administracji państwowej podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania, skutkującym wadliwością decyzji. Zgodnie z linią orzecznictwa sądów administracyjnych obowiązek ustalenia stanu faktycznego zgodnie ze stanem rzeczywistym nie może jednak polegać na nakładaniu na organy nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających stanowisko strony, jeżeli argumentów w tym zakresie nie dostarczyła ona sama, a z ustaleń organów wynikają wnioski przeciwnie do twierdzeń tegoż skarżącego (zob. wyr. WSA w Olsztynie z 3.12.2009 r., I SA/Ol 652/09, Legalis).

Ważną zasadę, która reguluje kwestie związane z poszukiwaniem prawdy obiektywnej w toku prowadzenia postępowania dowodowego, a która jest zgodna z powyższym prezentowanym poglądem, co do ograniczonego obowiązku poszukiwania przez organ dowodów korzystnych dla strony, przypomniał sąd w wyroku WSA w Poznaniu z 3.12.2009 r. (I SA/Po 776/09, Legalis). Sąd uznał, że: „Na gruncie prawa podatkowego ma zastosowanie zasada, iż ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Proces dowodzenia polega bowiem na wykazaniu istnienia danego faktu a nie na negowaniu jego istnienia”.

Powyższe oznacza, że mimo iż na organie ciąży obowiązek ustalenia stanu faktycznego, strona nie może w toku kontroli jedynie negować dowodów niekorzystnych dla niej, które zebrał organ skarbowy. Powinna wskazać dowody przeciwne, potwierdzające jej stanowisko, a nie oczekiwać, że organ znajdzie takie fakty za nią, skoro dotychczas zebrane dowody wskazują na niekorzyść strony. Judykatura dostrzegła ponadto, że zasada prawdy obiektywnej i jej realizacja poprzez obowiązek organu poszukiwania dowodów w celu ustalenia stanu faktycznego sprawy, a także prawo strony do zgłaszania wniosków dowodowych, choć są niezbywalnymi gwarancjami procesowymi podatnika, to nie mogą stać się instrumentem prowadzącym do paraliżu czy dezorganizacji kontroli, a w konsekwencji przedawnienia zobowiązania podatkowego (zob. *D. Zalewski, A. Melezini*, Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2012, s. 48).