

Elżbieta Agnieszka Ambrożej

Wschodnioeuropejska Akademia Nauk Stosowanych w Białymstoku

ORCID 0000-0001-5015-7645

elzbieta.ambrozej@wans.edu.pl

Czynności sprawdzające a kontrola podatkowa

Słowa kluczowe: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, deklaracja podatkowa, korekta deklaracji podatkowej

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest próba wykazania, że unormowane w ustawie Ordynacja podatkowa czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa stanowią odrębne procedury o charakterze kontrolnym, jakie mogą być podejmowane przez organy podatkowe (w różnym zakresie) w celu dokonania wstępnej weryfikacji poprawności wywiązywania się podatników z nałożonych na nich przez przepisy prawa podatkowego obowiązków. W rezultacie ich przeprowadzenia powinno dochodzić (co do zasady) do złożenia korekty deklaracji podatkowej przez podatnika, w zakresie wskazanym w ustaleniach kontrolnych organu podatkowego, bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego.

Inspection activities and tax audit

Keywords: inspection activities, tax audit, tax return, corrected tax return

Summary. The study aims to demonstrate that the Inspection Activities and Tax Audit, regulated in the Tax Ordinance Act, constitute separate control procedures. These procedures may be undertaken to a different extent by tax authorities in order to verify the correctness of taxpayers' compliance with the obligations imposed on them by the provisions of tax law obligations. As a result, the taxpayer should (as a rule) submit a corrected tax return to the extent indicated in the tax authority's control findings without initiating tax proceedings.

1. Wprowadzenie

W polskim prawie podatkowym przyjęły się dwie zasadnicze metody przekształcania się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe – z mocy prawa oraz poprzez wymiar podatku, czego formalnym wyrazem są przepisy art. 21 § 1 i 2 ordynacji podatkowej¹ (o.p.). Pierwsza z metod wiąże się z przyjętą i dominującą w polskim systemie podatkowym metodą samoobliczenia podatku przez podatnika oraz obliczenia płatniczego. Konkretyzacja tej zasady znajduje miejsce

¹ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651 z późn. zm.).

w różnych ustawach podatkowych, które nakładają na podatników (płatników) obowiązek samodzielnego obliczenia podatku na deklaracji podatkowej według ustalonego wzoru i zapłaty tak obliczonego podatku w ściśle określonych terminach. Druga metoda prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego poprzez doręczenie podatnikowi decyzji wymiarowej. Wydanie takiej decyzji poprzedzone jest obowiązkiem złożenia przez podatnika stosownych informacji czy zeznań stanowiących wyłączone źródło danych na potrzeby wymiaru podatku (np. w podatku od nieruchomości, podatku leśnym czy podatku od spadków i darowizn). Z uwagi na przedmiot niniejszego opracowania dalsze rozważania będą koncentrować się na pierwszej z wymienionych metod.

Samoobliczenie podatku nakłada na jednostkę skomplikowane i ryzykowne obowiązki², z realizacją których wiąże się zagrożenie jej bezpieczeństwa prawnego³, bowiem to jednostka ponosi ryzyko i konsekwencje ewentualnych pomyłek czy błędów powstałych przy obliczaniu podatku. Realizacji tych obowiązków nie ułatwia jakość polskiego prawa podatkowego. Prawidłowe wypełnianie obowiązków wynikających z samoobliczenia podatku wymaga bowiem jasnego, przejrzystego i stabilnego stanu prawnego, zrozumiałego i niebudzącego wątpliwości interpretacyjnych dla jego adresatów⁴. Od wielu lat w literaturze, jak i orzecznictwie sądowym podnosi się, że polskie prawo podatkowe w tym względzie pozostawia wiele do życzenia. W takich okolicznościach szczególnego znaczenia nabiera prawo podatnika (płatnika) do korekty złożonej uprzednio deklaracji podatkowej (art. 81-81b o.p.). Prawo to stanowi integralny element mechanizmu samoobliczania zobowiązania podatkowego⁵. Skorygowanie deklaracji polega na złożeniu deklaracji tego samego rodzaju co deklaracja korygowana, ale o innej treści. Co do zasady korekta deklaracji w podatkach powstających z mocy prawa prowadzi do zmiany wysokości kwoty powstałego już zobowiązania podatkowego – jego zmniejszenia lub zwiększenia ze skutkiem wstecznym. Istotą korekty jest zatem odtworzenie podatkowoprawnego stanu faktycznego mającego na celu doprowadzenie do zgodności niewłaściwie poprzednio deklarowanej sytuacji z sytuacją nakazaną przez ustawy podatkowe⁶. Korekta deklaracji może następować z inicjatywy sa-

² D. Antonów, *Prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jako gwarancja pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013, s. 311.

³ Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 21.

⁴ A. Marjański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 36.

⁵ Wyrok NSA z 23.01.2015 r., II FSK 1927/13, LEX nr 1769523.

⁶ Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12.10.2009 r., sygn. akt I SA/Bd 560/09, LEX nr 534574.

mego podatnika (płatnika), ale może też stanowić rezultat procedur kontrolnych podjętych przez organ podatkowy.

Powstawanie zobowiązań podatkowych z mocy prawa (samoobliczenie podatku) następuje bez udziału organu podatkowego. W proces ten organy włącza się dopiero wtedy, gdy w ramach procedur kontrolnych stwierdzi się w działaniach podatnika (płatnika, inkasenta) uchybienia. W ujęciu normatywnym procedury te przybierają postać czynności sprawdzających i kontroli podatkowej (bądź kontroli celno-skarbowej).

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że przedmiotem czynności sprawdzających są przede wszystkim deklaracje podatkowe *sensu stricto*, czyli składane w ramach samoobliczenia podatku i na których wykazana jest kwota podatku. Odwołując się jednak do definicji legalnej terminu „deklaracje” zawartej w art. 3 pkt 5 o.p., deklaracjami podatkowymi *sensu largo* są także zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Nie można zatem wykluczyć zastosowania czynności sprawdzających do wskazanych informacji i zeznań⁷. Kontrola podatkowa zaś ma szerszy wymiar i może obejmować wszelkie dokumenty i informacje niezbędne do jej prawidłowego przeprowadzenia.

Czynności sprawdzające stanowią odrębny od kontroli podatkowej rodzaj procedury o charakterze kontrolnym⁸. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że różne są procedury i cele przeprowadzenia czynności sprawdzających oraz kontroli podatkowej, jednakże obie te procedury mogą prowadzić do wszczęcia postępowania podatkowego⁹. Zarówno w piśmiennictwie, jak i orzecznictwie sądowym podnosi się także, że czynności sprawdzające powinny poprzedzać kontrolę podatkową bądź postępowanie podatkowe¹⁰. Uprzedni charakter procedury czynności sprawdzających względem kontroli podatkowej i postępowania podatkowego wyraża się m.in. w tym, że zasadniczo czynności sprawdzające – w przeciwieństwie do kontroli podatkowej i postępowania podatkowego – nie kończą się żadnym formalnym aktem decydującym o prawach i obowiązkach strony¹¹.

Dodatkowo postępowania w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego nie mogą być prowadzone równolegle

⁷ R. Dowgier, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 272, <https://sip.lex.pl> [dostęp: 25.09.2022].

⁸ W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 675.

⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa*, Toruń 2002, s. 868.

¹⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z 26.05.2015 r., I SA/Wr 268/15, LEX nr 1952905; A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 40.

¹¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 26.05.2015 r., I SA/Wr 268/15, LEX nr 1952905.

ani też zamiennie z tym postępowaniem. Są to bowiem postępowania konkurencyjne wobec siebie. Oznacza to, że z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania regulacji dotyczących czynności sprawdzających¹².

Różny cel i zakres opisywanych postępowań wpływają także na odmienny zakres uprawnień organów podatkowych oraz obowiązków podatników. O odmienności tych procedur świadczy także odrębne ich uregulowanie w przepisach Ordynacji podatkowej.

Celem niniejszego artykułu jest próba wykazania, że unormowane w ustawie Ordynacja podatkowa czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa stanowią odrębne procedury o charakterze kontrolnym, jakie mogą być podejmowane przez organy podatkowe (w różnym zakresie) w celu dokonania wstępnej weryfikacji poprawności wywiązywania się podatników z nałożonych na nich przez przepisy prawa podatkowego obowiązków. W artykule zostanie także podjęta próba odpowiedzi na pytanie: jakie są zasadnicze różnice między czynnościami sprawdzającymi a kontrolą podatkową?

W opracowaniu zastosowano metodę obserwacyjną oraz dogmatyczno-prawną.

2. Czynności sprawdzające

Czynności sprawdzające zostały uregulowane w Dziale V o.p. (art. 272-280), co przynajmniej z formalnoprawnego punktu widzenia świadczy o tym, że stanowią one odrębną instytucję prawną, a przy tym jedną z kategorii procedur podatkowych¹³. Jednocześnie ustawodawca mocą art. 280 o.p. nakazał, aby w zakresie nieuregulowanym w Dziale V o.p. do czynności sprawdzających stosować odpowiednio przepisy Działu IV dotyczące postępowania podatkowego, a w szczególności: zasady ogólne postępowania (rozdział 1), wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (rozdział 2), strona (rozdział 3), pełnomocnictwo (rozdział 3a), doręczenia (rozdział 5), wezwania (rozdział 6), metryki, protokoły i adnotacje (rozdział 9), udostępnianie akt (rozdział 10), postanowienia (rozdział 14), zażalenia (rozdział 16), kary porządkowe (rozdział 22) oraz koszty postępowania (rozdział 23), a ponadto art. 143 (upoważnienie) oraz art. 193a (przekazanie ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w formie elektronicznej).

¹² Por. Wyrok NSA z 14.12.2006 r., I FSK 315/06, LEX nr 285315; wyrok NSA z 14.12.2006 r., I FSK 315/06, LEX nr 285315; wyrok WSA w Szczecinie z 10.05.2019, I SA/Sz 975/18, LEX nr 2678716.

¹³ K. Teszner, *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 90.

W porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem podatkowym czynności sprawdzające to najprostsza i najmniej uciążliwa forma kontaktu organu podatkowego z podatnikiem (płatnikiem, inkasentem)¹⁴, stanowiąca wstępną kontrolę o charakterze formalnym¹⁵. W doktrynie różnie ocenia się charakter czynności sprawdzających, co wynika głównie z braku definicji legalnej tego pojęcia. Wśród cech czynności sprawdzających wymienia się m.in. to, że podejmowane w jej ramach czynności nie prowadzą bezpośrednio do wywołania skutków prawnych¹⁶. Określa się je też jako część kontroli podatkowej różniącą się od niej techniką postępowania prowadzonego przez organy podatkowe bądź też jako wstępną kontrolę podatkową o charakterze formalnym lub też jako typ postępowania quasi-kontrolnego¹⁷. Wskazuje się także, że czynności sprawdzające są działaniami głównie o charakterze materialno-technicznym mającymi na celu ustalenie określonych faktów, a nie załatwienie sprawy podatkowej w drodze czynności prawnych. Inni wskazują, że czynności sprawdzające są tylko na pozór czynnościami materialno-technicznymi, występują w nich bowiem elementy postępowania jurysdykcyjnego, polegające na ustalaniu stanu faktycznego, w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami¹⁸. Nie zmienia to faktu, że istotą czynności sprawdzających jest ustalenie i konfrontacja wykonań z wyznaczeniami¹⁹ oraz wyjaśnienie przyczyn ewentualnej niezgodności między nimi, bez możliwości władczego kształtowania pozycji prawnej podatnika, płatnika lub inkasenta. Istota czynności sprawdzających sprowadza się zatem do dobrowolnego wyeliminowania uchybień związanych z rozliczeniem podatku, bez wszczynania postępowania podatkowego²⁰.

¹⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja...*, s. 868.

¹⁵ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004, s. 4; R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 3.

¹⁶ Wydaje się jednak, że od tej zasady istnieją wyjątki (np. dokonana przez organ podatkowy korekta deklaracji podatkowej, co do której podatnik nie wniósł sprzeciwu niwelującego skutki prawne takiej korekty). Por. także: W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 679-683.

¹⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja...*, s. 867.

¹⁸ H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 7, s. 18-34.

¹⁹ Pojęcia „wyznaczenia” i „wykonania” związane są z etapami kontroli. Wyznaczenia polegają na ustaleniu i ujęciu stanu obowiązującego. Wykonania zaś polegają na ustaleniu i ujęciu stanu rzeczywistego. Kolejne etapy kontroli to konfrontacja wyznaczeń z wykonaniami oraz wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami. W dorobku teorii podatku przyjmuje się, że wymienione cztery grupy czynności są stałymi cechami kontroli finansowej. Szerzej na ten temat: W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 674-678; L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 303; E. Ruśkowski, *Kontrola finansowa*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 735.

²⁰ R. Dowgier, *Ordynacja...*, art. 272, www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022].

Czynności sprawdzające mogą dotyczyć jedynie enumeratywnie wymienionych okoliczności określonych w art. 272 o.p. Po pierwsze, czynności te służą sprawdzeniu, czy podatnicy (płatnicy, inkasenci) realizują w terminie swoje podstawowe obowiązki związane ze składaniem deklaracji i wpłacaniem podatków, w tym pobieranych przez płatników oraz inkasentów (art. 272 pkt 1 o.p.). Po drugie, służą one stwierdzeniu formalnej poprawności deklaracji podatkowych (zbadaniu, czy deklarację złożono na wymaganym formularzu, czy nie zawiera ona błędów lub oczywistych omyłek i czy została sporządzona zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa) – art. 272 pkt 2 o.p. Należy zauważyć, że opisane powyżej czynności nie ograniczają w żaden sposób prawa podatnika do złożenia korekty deklaracji w sytuacji popełnienia pomyłki. Zgodnie bowiem z treścią art. 81b. § 1 pkt 1 o.p. uprawnienie podatnika (płatnika) do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu, ale tylko na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Oznacza to, że podatnik, którego działania objęte są czynnościami sprawdzającymi, może z własnej inicjatywy dokonać korekty deklaracji aż do czasu, gdy organ podatkowy nie wezwie go do jej skorygowania bądź do czasu skorygowania deklaracji z urzędu. Po trzecie, celem czynności sprawdzających jest ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (272 pkt 3 o.p.). Zasadniczo dotyczy to dokumentów związanych ze złożonymi deklaracjami. Do realizacji tego celu służą uprawnienia organu podatkowego określone w art. 275 i 276 o.p. Stosowanie art. 275 § 1 o.p. ograniczone jest wyłącznie do przypadków, w których podatnik skorzystał z ulgi podatkowej, a z przepisów prawa wynika wprost obowiązek posiadania przez niego, w określonym czasie, dokumentów potwierdzających prawo do skorzystania z niej. W tym zakresie do działań organu podatkowego będzie należało prawo do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub złożenia ich fotokopii. Zgodnie zaś z art. 275 § 2 i 3 do działań tych należą: żądanie przekazania 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. Natomiast art. 276 o.p. umożliwia organowi podatkowemu dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub jego części, z którym związane były zastosowane przez podatnika ulgi (głównie ulgi inwestycyjne). Należy jednak zwrócić uwagę, że przeprowadzenie oględzin będzie stanowiło wyjątek od zasady stanowiącej, że w ramach czynności sprawdzających nie przeprowadza się dowodów. Wydaje się jednak, że dopuszczenie przeprowadzenia oględzin lokalu (bądź jego części) poza procedurą kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego ma swoje uzasadnienie. Czynność ta pozwoli bowiem na potwierdzenie prawidłowości złożonej

deklaracji, a w konsekwencji na uniknięcie niepotrzebnego wszczynania innych niż czynności sprawdzające procedur podatkowych. Przeprowadzenie oględzin odbywa się w terminie ustalonym w porozumieniu z podatnikiem, co należy udokumentować w podpisanej przez podatnika adnotacji o ustaleniu terminu oględzin. Z przeprowadzonych oględzin sporządza się protokół. W związku z odesłaniem z art. 280 o.p. do przepisów art. 172-176 o.p. protokół powinien czynić zadość wymaganiom w nich określonych. Protokół z oględzin dołącza się do akt sprawy. Po czwarte, czynności sprawdzające obejmują weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (272 pkt 4 o.p.). Po piąte, zgodnie z art. 272 pkt 5 o.p., czynności sprawdzające służą weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej, w szczególności podatników podatku VAT (art. 272 pkt 5 o.p.). Po szóste, czynności sprawdzające służą weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z ustawą o podatku akcyzowym (art. 272 pkt 6 o.p.). I w końcu po siódme, na mocy art. 272 pkt 7 o.p. celem czynności sprawdzających jest możliwość sprawdzania spełnienia przez podatników warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Wskazane uprawnienie obejmuje nie tylko formalną weryfikację składanych oświadczeń, ale także ma na celu sprawdzenie samego prawa do korzystania z ryczałtu²¹. Wyżej wymieniony zakres czynności sprawdzających uzupełnia uprawnienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub organu podatkowego upoważnionego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych o badanie dokumentów składanych w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług.

W ujęciu podmiotowym czynności sprawdzające obejmują podatników, płatników i inkasentów (art. 272 o.p.). Wyjątek w tym zakresie wprowadza art. 274c § 1 o.p., zgodnie z którym czynnościami sprawdzającymi mogą zostać objęci także kontrahenci podatnika, wobec którego toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa. Warunkiem przeprowadzenia tych czynności jest prowadzenie przez kontrahenta podatnika działalności gospodarczej. Organ podatkowy może zażądać od kontrahentów podatnika przedstawienia dokumentów, w zakresie

²¹ *Ibidem* oraz D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

objętym postępowaniem lub kontrolą podatkową u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności, czyli zgodności ze stanem faktycznym dokumentów odzwierciedlających związki między podatnikiem a jego kontrahentami. Użyte w przepisie art. 274c § 1 pkt 1 pojęcie dokumentów należy rozumieć szeroko, obejmuje ono nie tylko faktury, ale także wszelkie inne dokumenty, w tym wyciągi z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, o ile mają one znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie w związku z prowadzoną kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym. Ponadto organ podatkowy, zgodnie z art. 274c § 1 pkt 2, może żądać od kontrahenta podatnika nie tylko przedstawienia dokumentów, lecz także w określonych przypadkach ich przekazania za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych. Dotyczy to wyciągów z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanych w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze właściwej dla jednolitego pliku kontrolnego, o ile kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika organ podatkowy sporządza protokół, który włącza się do akt prowadzonego wobec podatnika postępowania podatkowego lub do protokołu prowadzonej wobec niego kontroli podatkowej (jako załącznik). Stanowi on dowód w postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej²².

Czynności sprawdzające, obok kontrahentów podatnika, mogą być dokonywane także u innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i uczestniczących w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi, będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. W opisywanym przypadku czynności sprawdzające mogą dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą lub świadczeniem usługi (art. 274c § 1c o.p.). Do tej grupy podmiotów stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące kontrahentów odnoszące się do sporządzenia protokołu.

Kompetencję do dokonywania czynności sprawdzających mają organy podatkowe pierwszej instancji (art. 272 o.p.) z wyjątkiem czynności, które odnoszą się do dokumentów w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług (zastrzeżenie z art. 272a o.p.), których dokonuje Szef KAS lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wymienione organy dokonują czynności spraw-

²² Por. R. Dowgier, *Ordynacja...*, art. 274(c), www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022]; M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 274(c), www.sip.lex.pl [dostęp: 30.09.2022].

dzających w takim zakresie, w jakim jest to zbieżne z ich uprawnieniami do prowadzenia postępowania jako organy podatkowe pierwszej instancji²³.

Podjęcie czynności sprawdzających następuje z urzędu (nigdy na wniosek podatnika, płatnika, inkasenta) i bez obowiązku odnoszenia ich do każdego podatnika (płatnika lub inkasenta) oraz bez potrzeby wydawania w tym zakresie formalnego aktu o wszczęciu tego rodzaju procedury, a więc bez poinformowania podatnika o ich podjęciu. Dotyczy to w szczególności tych czynności, które dokonywane są w celu oceny działań podatników, płatników i inkasentów od strony formalnej, tj. terminowości składania deklaracji i wpłacania podatków, a także stwierdzania formalnej poprawności tych dokumentów. Najczęściej czynności te odbywają się bez udziału sprawdzanego. Dopiero w przypadku stwierdzenia w jego działaniach uchybień organ wzywa do dokonania określonych czynności.

W przypadku złożenia przez podatnika deklaracji organ podatkowy może stwierdzić, że zawiera ona błędy rachunkowe (tj. błędy w obliczeniach) lub inne oczywiste omyłki (tj. omyłki, które wprost wynikają z deklaracji, bez potrzeby konfrontacji z dokumentami źródłowymi będącymi podstawą danych wykazanych w deklaracji²⁴, np. błędy literowe, omyłkowe wypełnienie innych niż właściwe rubryk w formularzach) bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami (np. na niewłaściwym formularzu deklaracji).

W zależności od charakteru i zakresu uchybień stwierdzonych podczas badania poprawności formalnej deklaracji organ podatkowy podejmuje jedno z działań – samodzielnie koryguje deklarację (korekta deklaracji z urzędu) albo wzywa składającego deklarację do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania wadliwej deklaracji (art. 274 § 1 o.p.). Co istotne, podjęcie przez organ podatkowy działań, o których mowa w art. 274 § 1 o.p., jest jego obowiązkiem, a nie uprawnieniem²⁵. Brak realizacji jednego z tych działań może prowadzić bowiem do zwolnienia podatnika z obowiązku uiszczania odsetek za zwłokę, o ile korekta deklaracji wiąże się z wykazaniem zaległości podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 54 § 1 pkt 7a o.p. od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione przez organ podatkowy, nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia następnego po upływie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji.

Korekta deklaracji z urzędu będzie miała miejsce wyłącznie w sytuacji, gdy w wyniku korekty wysokość zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty nie

²³ M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja* ..., art. 272, www.sip.lex.pl [dostęp: 30.09.2022].

²⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z 12.04.2007 r., I SA/OI 21/07, LEX nr 247987.

²⁵ R. Dowgier, *Korekta deklaracji z urzędu w ramach czynności sprawdzających*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1, s. 29.

przekracza kwoty 5000 zł. Należy zwrócić uwagę, że przepisy o.p. nie określają, jak technicznie ma być wykonana ta korekta. W literaturze podnosi się, że może ona polegać na wykonaniu jednej z trzech czynności: dokonaniu przez organ podatkowy skreśleń bezpośrednio na oryginale deklaracji, na wypełnieniu deklaracji w sposób, który będzie eliminował błędy stwierdzone przez organ podatkowy lub na skopiowaniu oryginalnej, wadliwej deklaracji, a następnie dokonaniu poprawek na kopii tej deklaracji²⁶. Należy zgodzić się z Rafałem Dowgierem, że „Ze względu na treść art. 81 § 1 o.p., do którego odsyła 280 o.p., który nie przewiduje poprawiania deklaracji, ale przede wszystkim ze względu na skutki złożonego przez podatnika ewentualnego sprzeciwu wobec dokonanej korekty, [...], należy odrzucić pierwszy ze wskazanych sposobów”²⁷. Skutek wniesienia sprzeciwu (anulowanie korekty) uzasadnia, aby korekta z urzędu polegała na wypełnieniu deklaracji w sposób, który będzie eliminował błędy stwierdzone przez organ podatkowy lub na skopiowaniu oryginalnej, wadliwej deklaracji, a następnie dokonaniu poprawek na kopii tej deklaracji. Przy czym Autor przychylił się do ostatniego z rozwiązań. Jak podkreśla „[...] z informacji dołączonej do przesłanej podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji będzie wynikało, na czym ta korekta polegała”²⁸. Przepisy o.p. jednoznacznie określają natomiast katalog czynności, jakie powinien podjąć organ podatkowy po skorygowaniu deklaracji z urzędu – uwierzytelić kopię skorygowanej deklaracji i doręczyć ją podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu (art. 274 § 2 o.p.). Podatnik, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji, może wnieść sprzeciw, który anuluje korektę. Organem właściwym do jego rozpatrzenia jest organ, który dokonał korekty z urzędu. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie korekta deklaracji wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika. Tryb ten ma zastosowanie także do deklaracji składanych przez płatników lub inkasentów oraz do załączników do deklaracji. Należy zwrócić uwagę, że dokonanie korekty deklaracji z urzędu nie pozbawia podatnika (płatnika, inkasenta) prawa do żądania wszczęcia postępowania na jego wniosek, w szczególności w celu stwierdzenia w drodze decyzji istnienia nadpłaty podatkowej lub zwrotu podatku²⁹.

²⁶ *Ibidem*, s. 30, za: M. Popławski, *Korekta deklaracji – problemy praktyczne*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce*, red. L. Eteł, Białystok 2007, s. 54.

²⁷ R. Dowgier, [w:] *Ordynacja...*, art. 274, www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022].

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 38-39.

W przypadku, gdy organ podatkowy nie dokonał korekty deklaracji z urzędu, a stwierdził, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami – zobligowany jest wezwać składającego deklarację do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania wadliwej deklaracji. Jednocześnie organ podatkowy powinien w wezwaniu wskazać przyczyny, z powodu których deklaracja została uznana za wadliwą. Zgodnie z odesłaniem z art. 280 op. w wezwaniu do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania deklaracji należy wskazywać termin, w którym żądanie organu powinno zostać spełnione (art. 159 § 1 pkt 5 o.p.). Odmowa złożenia żądanych wyjaśnień i dokonania korekty wadliwej deklaracji albo bezczynność wezwanego mogą stanowić przyczynę do wszczęcia przez organ podatkowy kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zmierzającego do wydania jednej z decyzji, o których mowa w art. 21 § 3, 3a bądź 4, tj. mających na celu usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości. Dodatkowo, zgodnie z art. 262 o.p., ignorowanie wezwań organu podatkowego, może być powodem nałożenia na wezwanego kary porządkowej, która obecnie wynosi 3300 zł.

Dokonanie korekty powinno nastąpić zgodnie z art. 81 § 2 o.p. (odesłanie z art. 280 o.p.). Oznacza to, że korekta deklaracji powinna nastąpić przez złożenie deklaracji korygującej, która zastępuje dotychczasową deklarację. Skorygowanie deklaracji zgodnie ze stanowiskiem organu podatkowego przedstawionym w wezwaniu powoduje zakończenie czynności sprawdzających.

W ramach czynności sprawdzających organ podatkowy może także stwierdzić, że podatnik pomimo ciążącego na nim obowiązku w ogóle nie złożył deklaracji podatkowej lub sprawozdania finansowego. W takim wypadku, na mocy art. 274a § 1 o.p., może on zażądać od podatnika złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia. Czynności te będą służyły przede wszystkim weryfikacji terminowości złożenia deklaracji. Wezwanie do dokonania czynności określonych w 274a § 1 o.p. powinno określać termin wykonania wezwania oraz skutki prawne niezastosowania się do niego (w tym wynikające z art. 262 o.p. – kary porządkowe). Należy jednak zwrócić uwagę, że na tym etapie organ podatkowy może zrezygnować z wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji i rozpocząć z tego powodu kontrolę podatkową bądź postępowanie podatkowe³⁰.

Innym przypadkiem jest sytuacja, gdy podatnik wprawdzie złożył deklarację podatkową, jednak organ podatkowy w trakcie dokonywania czynności sprawdzających powziął wątpliwości co do jej poprawności (art. 274a § 2 o.p.). Analiza przywoływanego przepisu prowadzi do wniosku, że chodzi tu o wątpliwości co do rzetelności złożonej deklaracji. Wydaje się, że na mocy wskazanego przepisu or-

³⁰ Por. A. Mariański, *Rodzaje postępowań...*, s. 38.

gan podatkowy może jedynie dokonać wstępnej weryfikacji rzetelności deklaracji. Wynika to przede wszystkim z głównego celu czynności sprawdzających, jakim jest badanie poprawności formalnej składanych deklaracji. Poza tym podważenie rzetelności deklaracji podatkowej może nastąpić jedynie w toku postępowania podatkowego. W celu zweryfikowania wstępnej rzetelności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać podatnika do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji. Nie może natomiast wezwać go do złożenia korekty deklaracji.

Uprawnienia organu podatkowego wynikające z art. 274a § 2 o.p. mogą mieć także odpowiednie zastosowanie w przypadku nieskorzystania przez podatnika lub płatnika z przysługujących mu uprawnień określonych w art. 119 zfm § 1 o.p. Dotyczy to sytuacji, w których podatnik (płatnik) może poprzez złożenie deklaracji oraz korektę deklaracji lub informacji zastępczej cofnąć skutki unikania opodatkowania w kolejnych okresach rozliczeniowych, których nie obejmowała uprzednio wydana decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Dotkliwą dla podatnika formą czynności sprawdzających jest przedłużenie terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych ustaw (art. 274b o.p.), np. zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług. Organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu takiego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Wydanie takiego postanowienia oznacza dla podatnika zwłokę w otrzymaniu zwrotu podatku wykazanego w deklaracji. Jednocześnie przepisy o.p. nie zakreslają maksymalnego przedłużenia terminu zwrotu podatku, wskazując jedynie, że przedłużenie to może trwać do czasu zakończenia czynności sprawdzających, których czas trwania również nie został uregulowany.

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że przedłużenie terminu zwrotu podatku, o którym mowa w art. 274b o.p., w istocie wykracza poza zakres czynności sprawdzających, określony w art. 272 o.p. Przepis ten reguluje bowiem „[...] nie same czynności sprawdzające, ale konsekwencje ich prowadzenia w zakresie zasadności zwrotu, zasadniczo podatku od towarów i usług, chociaż pojęcie zwrotu podatku nie może być ograniczone wyłącznie do tej daniny”³¹. Dodatkowo regulacja ta stanowi wyjątek od zasady stanowiącej, że czynności sprawdzające mają charakter czynności faktycznych, a więc takich, które nie wywołują bezpośrednich skutków prawnych. W opisywanym przypadku skutek taki jest określony w postanowieniu o przedłużeniu terminu zwrotu podatku, na które służy zażalenie.

Poza opisanymi wcześniej celami i cechami czynności sprawdzających należy zwrócić uwagę, że:

- 1) w związku z odesłaniem z art. 280 o.p. do przepisów art. 130-132a o.p. do czynności sprawdzających stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące wyłączenia

³¹ R. Dowgier, *Ordynacja...*, art. 274(b), www.sip.lex.pl [dostęp: 25.09.2022].

- pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego od dokonywania czynności sprawdzających (co ma zapewnić bezstronność ich dokonywania);
- 2) do czynności sprawdzających nie odnoszą się przepisy o.p. określające wprost ograniczenie czasowe ich dokonywania. Może to doprowadzić do sytuacji, w której podatnik nie będzie uiszczał odsetek od zaległości (por. art. 54 § 1 pkt 7a o.p.);
 - 3) czynności sprawdzające mogą być dokonywane wielokrotnie, nawet w tym samym zakresie.

3. Kontrola podatkowa

Ordynacja podatkowa oddzieliła czynności sprawdzające od kontroli podatkowej, która została uregulowana w dziale VI o.p. Podobnie jak w przypadku czynności sprawdzających, w zakresie nieuregulowanym przepisami działu VI, do kontroli podatkowej należy odpowiednio stosować dział IV o.p., przy czym zakres odpowiedniego stosowania tych przepisów jest odmienny w porównaniu z czynnościami sprawdzającymi. Do kontroli podatkowej odnoszą się bowiem przepisy art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisów rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 11, z wyłączeniem art. 182-185, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23 Działu IV. Ponadto do kontroli podatkowej stosuje się art. 102 o.p. regulujący kwestię wstąpienia w miejsce strony, w stosunku do której toczyła się kontrola podatkowa, spadkobiercy (spadkobierców) w sprawach praw i obowiązków wymienionych w art. 97 o.p. Ponadto, na podstawie odesłania z art. 291c. o.p. do kontroli podatkowej przedsiębiorców, stosuje się również przepisy rozdziału 5 (art. 45-65) ustawy Prawo przedsiębiorców³². Jednocześnie w zakresie nieuregulowanym w tych przepisach stosuje się postanowienia działu VI o.p.

Uregulowana przepisami działu VI o.p. kontrola podatkowa stanowi odrębny rodzaj postępowania o sformalizowanym charakterze, z wyraźnie oznaczonym momentem wszczęcia oraz zakończenia, którego wynik zawarty jest w dokumencie urzędowym o ściśle określonej treści – protokole kontroli³³. Kontrola ta stanowi typową procedurę kontrolną zmierzającą do ustalenia i porównania wykonań z wyznaczeniami bez możliwości władczego wpływu na działalność podmiotu kontrolowanego³⁴. W odróżnieniu od czynności sprawdzających jest to rodzaj kontroli (co do zasady) zapowiedzianej, merytorycznej (a nie jedynie formalnej), a także prowadzonej w siedzibie kontrolowanego na podstawie imiennego upoważnienia i po okazaniu legitymacji służbowej.

³² Ustawa z dnia 6.03.2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 221).

³³ W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 684.

³⁴ *Ibidem*, s. 684.

Głównym celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wiążą się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 o.p.). Obowiązki, o których mowa, rozumieć należy szeroko zarówno w płaszczyźnie materialnego prawa podatkowego, jak i procedury podatkowej, zaś przepisy prawa podatkowego należy rozumieć zgodnie z definicją legalną tego pojęcia użytą w art. 3 pkt 2 o.p.³⁵ W doktrynie zwraca się uwagę, że wbrew literalnemu brzmieniu art. 281 § 2 o.p. przedmiotem kontroli podatkowej może być również sprawdzanie, czy kontrolowany prawidłowo korzysta z uprawnień podatkowych (dotyczy to m.in. badania, czy podatnik przestrzega warunków, na których otrzymał możliwość opłacania podatku w formie uproszczonej, lub to, czy spełnił warunki uprawniające go do zastosowania ulgi, zwolnienia, odliczenia, zwrotu itp.)³⁶.

Przedmiot kontroli podatkowej, w porównaniu z czynnościami sprawdzającymi, jest szerszy. Jak już sygnalizowano, czynności sprawdzające należą do wstępnej fazy kontroli podatkowej, a ich celem jest przede wszystkim zbadanie i ustalenie terminowości i poprawności formalnej dokumentów składanych przez podatników. Mogą one być wykonywane przez organ do czasu wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w danej sprawie. Kontrola podatkowa przeprowadzana jest zaś z punktu widzenia zgodności działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym, stąd obejmuje nie tylko weryfikację prawidłowości obliczenia podatku, ale również sprawdzenie, czy działania podatnika są zgodne z prawem podatkowym. Znajduje to także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, np.: „Cel kontroli podatkowej jest szerszy od czynności sprawdzających. Niekiedy [...], bez zbadania wcześniejszych i późniejszych etapów transakcji związanych z jej przedmiotem nie ma możliwości oceny zgodności działań kontrolowanego z prawem podatkowym”³⁷. W innym wyroku Sąd stwierdził: „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

³⁵ M. Niezgódka-Medek, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 281, www.sip.lex.pl [dostęp: 30.09.2022].

³⁶ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 902.

³⁷ Wyrok NSA z 20.09.2017 r., I FSK 1993/15, LEX nr 2377847.

część stanowią dokonane ustalenia faktyczne i dokumentacja dotycząca przeprowadzonych dowodów (art. 290 § 2 i 3 o.p.)³⁸.

Kontroli podatkowej dokonują organy podatkowe pierwszej instancji, zaś podmiotami kontrolowanymi są podatnik, płatnik, inkasent oraz następcy prawni (art. 281 § 1 o.p.). Powoływany przepis wskazuje, że kontrolą podatkową nie mogą być objęte osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe, co z uwagi na treść art. 108 o.p. wydaje się uzasadnione, ponieważ odpowiedzialność tych osób powstaje dopiero po doręczeniu decyzji o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe.

Kontrola podatkowa jest podejmowana z urzędu (art. 282 o.p.), a o zamiarze jej podjęcia (co do zasady) kontrolowany powinien być poinformowany z odpowiednim uprzedzeniem. Z treści art. 282b § 2 o.p. wynika, że uprzedzenie to powinno wynosić co najmniej 7 dni, przy czym termin ten powinno się liczyć od momentu powzięcia przez kontrolowanego informacji o zamiarze organu, a zatem od dnia doręczenia kontrolowanemu (lub osobie, która go reprezentuje) przedmiotowego zawiadomienia. Zawiadomienie to powinno czynić zadość wymaganiom formalnym określonym w art. 282b § 4 o.p., tj. zawierać oznaczenie organu oraz kontrolowanego, datę i miejsce wystawienia, wskazywać zakres kontroli, zawierać pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji oraz być podpisane przez osobę upoważnioną do zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – bezpieczny podpis elektroniczny.

Należy zwrócić uwagę, że organ podatkowy w określonych przypadkach może skorzystać z przywileju nadanego ustawowo i przeprowadzić kontrolę podatkową podmiotu bez wcześniejszego zawiadomienia. Zwolnienie z tego obowiązku może zostać dokonane w ściśle określonych przypadkach wymienionych 282c § 1 o.p. W przypadku wszczęcia kontroli podatkowej bez zawiadomienia organ podatkowy jest jednak zobowiązany poinformować kontrolowanego o przyczynie jego braku (282c § 3 o.p.).

Doręczenie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej nie przesądza jeszcze o tym, że postępowanie kontrolne zostanie przeprowadzone. Po pierwsze, nie można wykluczyć, że po jego doręczeniu zaistnieją okoliczności, które będą uzasadniały odstąpienie od tych czynności. Po drugie, zgodnie z art. 282b § 2 o.p., uprawnienie do wszczęcia kontroli wygasa na skutek upływu 30 dni od doręczenia zawiadomienia o zamiarze jego wszczęcia. Skutkiem niepodjęcia kontroli tym w terminie jest konieczność dokonania ponownego zawiadomienia, o ile organ podatkowy nie odstąpił od zamiaru jej przeprowadzenia, o czym nie musi powiadamiać kontrolowanego. Wcześniejsze wszczęcie kontroli, tj. przed upływem 7 dni od zawiadomienia o zamiarze jej przeprowadzenia, jest możliwe, ale

³⁸ Wyrok NSA z 29.05.2013 r., II FSK 1895/11, LEX nr 1329415.

tylko wtedy, gdy kontrolowany wyrazi na to zgodę bądź gdy sam o to zawnioskuje (art. 282b § 3). W razie wyrażenia zgody lub złożenia wniosku ustnie kontrolujący sporządza adnotację. Wydaje się, że rozwiązanie to wiąże się z podstawowymi założeniami ordynacji podatkowej dotyczącymi szybkości, prostoty i wnikliwości przeprowadzenia postępowania.

Wszczęcie kontroli podatkowej zasadniczo następuje przez doręczenie kontrolowanemu (lub osobie, która go reprezentuje) imiennego upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej (art. 284 § 1. o.p.). W szczególnych przypadkach kontrola podatkowa może być wszczęta w trybie nadzwyczajnym (art. 284a § 1-1a o.p.), po okazaniu kontrolowanemu lub osobie, która go reprezentuje, legitymacji służbowej i dopiero później doręczeniu upoważnienia (bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli – art. 284a § 2 o.p.).

Zakres jednostkowej kontroli podatkowej określony jest w upoważnieniu do jej przeprowadzenia i nie może być przekroczony (art. 283 § 5 o.p.). Wyznacza on jednocześnie zakres postępowania dowodowego, które może być w jej ramach prowadzone. W postępowaniu tym będą miały zastosowanie wszelkie reguły postępowania dowodowego przewidziane dla postępowania podatkowego (odesłanie z art. 292 o.p. do przepisów rozdziału 11 (dowody) działu IV o.p.). Należy jednak podkreślić, że zakres możliwych do podjęcia w toku kontroli podatkowej czynności dowodowych jest nawet szerszy niż w postępowaniu podatkowym. W ramach kontroli podatkowej kontrolujący są upoważnieni m.in. do żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej, zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą, zabezpieczania zebranych dowodów, żądania przeprowadzenia spisu z natury, żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin, przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego, pracowników oraz osób upoważnionych do reprezentowania lub prowadzenia spraw kontrolowanego, oraz do dokonywania innych czynności określonych w art. 286 o.p. Z drugiej strony przepisy o.p. nałożyły na podmioty kontrolowane, ale także na inne osoby z nimi współdziałające, katalog obowiązków służących realizacji uprawnień podmiotów kontrolujących. Należą do nich m.in. obowiązek kontrolowanego udzielania w wyznaczonym terminie wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli oraz dostarczania kontrolującemu żądanych dokumentów (art. 287 § 3 o.p.). Jak podnosi się w literaturze, wyjaśnienia takie nie mogą jednak zastępować środka dowodowego w postaci przesłuchania strony (art. 199 o.p.). Powinny one służyć uzyskaniu podstawowych informacji w zakresie objętym kontrolą, ale nie mogą stanowić dowodu w toku dalszego po-

stępowania³⁹. Obowiązek udzielenia wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli spoczywa także na reprezentancie kontrolowanego, pracowniku oraz osobie współdziałającej z kontrolowanym, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań (art. 287 § 4 o.p.).

Poza tym do obowiązków kontrolowanego, jego pracownika oraz osoby współdziałającej z kontrolowanym należy: umożliwienie – nieodpłatnie – filmowania, fotografowania, dokonywania nagrań dźwiękowych oraz utrwalania stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli; przedstawianie, na żądanie kontrolującego, tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli; przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze właściwej dla jednolitego pliku kontrolnego, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (art. 287 § 1 o.p.).

Kontrolowany ma obowiązek zapewnienia kontrolującemu warunków do pracy, a w tym w miarę możliwości udostępnienia samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów, stąd kontrola podatkowa (co do zasady) odbywa się w siedzibie kontrolowanego. Może być ona prowadzona także w miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością. W przypadku, gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności (art. 285a § 1 o.p.). Wyjątkiem od powyższych zasad jest przeprowadzenie kontroli lub poszczególnych jej części w siedzibie organu podatkowego. Może mieć to miejsce tylko za zgodą kontrolowanego oraz gdy może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285b o.p.).

W przeciwieństwie do czynności sprawdzających czas trwania kontroli jest ściśle określony: powinna ona zakończyć się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie należy zawiadomić kontrolowanego na piśmie, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej za-

³⁹ A. Mariański, *op. cit.*, s. 39, za: P. Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 24.

kończenia. Skutkiem uchybienia terminowi zakończenia kontroli jest pominięcie czynności kontrolnych dokonanych po jego upływie (nie będą one mogły stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym – art. 284b o.p.). Kontrola podatkowa prowadzona jest także z uwzględnieniem art. 55 ust. 1 Prawa przedsiębiorców, co powoduje, że czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym (co do zasady) nie może przekraczać w odniesieniu do: mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych, małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych, średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych, a pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

Rezultatem kontroli podatkowej jest protokół z kontroli, który w sposób zbiorczy dokumentuje przebieg tych czynności kontrolnych⁴⁰. Zgodnie z art. 290 o.p. powinien on w szczególności wskazywać uczestników czynności kontrolnych (kontrolujących i kontrolowanego), przedmiot i zakres tych czynności, określenie miejsca i czasu ich przeprowadzenia, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji, pouczenie 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 skutkach niedopełnienia tego obowiązku. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie ich rzetelności i niewadliwości. Ustawodawca wymaga także, aby do protokołu były dołączone protokoły częściowe dokumentujące przesłuchanie świadków oraz dokonanie oględzin.

Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokona-

⁴⁰ W. Stachurski, *Realizacja...*, s. 689.

nia przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli (art. 165b § 1 o.p.). Wskazany termin ma charakter przedawniający. Organ podatkowy w następstwie uchybienia temu terminowi nie ma prawnej możliwości wszczęcia postępowania podatkowego – oprócz przypadków przewidzianych w § 2 tego artykułu. Naruszenie wskazanego terminu i wszczęcie po jego upływie postępowania podatkowego w zakresie, w którym przeprowadzono kontrolę podatkową, skutkuje tym, że decyzja podatkowa wydana w takim postępowaniu będzie dotknięta wadą nieważności⁴¹. Celem tej regulacji jest zwiększenie ochrony interesów podatników przed negatywnymi skutkami nieusprawiedliwionej zwłoki organów podatkowych w inicjatywie wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu prowadzonej wcześniej kontroli podatkowej.

Przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli podatkowej nie będzie miało miejsca w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących (art. 165b § 2 o.p.). Natomiast w dwóch przypadkach postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej: jeżeli podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej, oraz jeżeli organ podatkowy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego (art. 165b § 3 o.p.).

Nie może umknąć uwadze, że w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być wszczęta ponownie. Jednakże o.p. przewiduje w tym zakresie wyjątek (art. 282a § 2), zgodnie z którym niezależnie od wydanej decyzji kontrola może być ponownie wszczęta, jeżeli jest ona niezbędna dla przeprowadzenia postępowania. Ma to miejsce w następujących przypadkach:

- 1) w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- 2) w związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- 3) w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

⁴¹ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165(b), www.sip.lex.pl [dostęp: 10.09.2022].

4. Wnioski

Czynności sprawdzające oraz kontrola podatkowa są odrębnymi procedurami o charakterze kontrolnym odrębnie uregulowanymi w ordynacji podatkowej. Różni je w szczególności:

- cel ich przeprowadzania – celem czynności sprawdzających jest w szczególności weryfikacja terminowości wpłat podatków, terminowości złożenia i formalnej poprawności deklaracji podatkowych – w zakresie wskazanym w art. 272 o.p., zaś celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego;
- sposób podejmowania czynności – w przypadku czynności sprawdzających brak doręczenia sprawdzanemu formalnego pisma (zawiadomienia, upoważnienia, postanowienia itp.), w przypadku zaś kontroli podatkowej wszczęcie procedury ma charakter formalny i następuje poprzez doręczenie upoważnienia i okazanie legitymacji służbowej, wyjątkowo kontrola może być wszczęta poprzez okazanie legitymacji służbowej;
- rodzaj podejmowanych w ich ramach działań przez organ podatkowy – co do zasady w ramach czynności sprawdzających podejmowane są czynności o charakterze formalnym, zaś w toku kontroli podatkowej także czynności dowodowe;
- określenie czasu trwania – w przypadku czynności sprawdzających brak w przepisach określenia czasu ich trwania, zaś w przypadku kontroli podatkowej jest to czas określony w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli;
- sposób zakończenia – w przypadku czynności sprawdzających brak oficjalnego dokumentu doręczanego podatnikowi po zakończeniu weryfikacji (poza nielicznymi wyjątkami, gdzie sporządza się protokół, np. z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika sporządza się protokół (art. 274c o.p.), w przypadku zaś kontroli jej zakończenie następuje poprzez doręczenie protokołu kontroli, a kontrolowany ma prawo wnieść do niego zastrzeżenia lub wyjaśnienia.

Co istotne, obie procedury są wykorzystywane do badania (w przypadku czynności sprawdzających w węższym zakresie), czy obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są realizowane przez podatników. Celem opisywanych procedur kontrolnych jest niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych w sytuacji, gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się ze swoich obowiązków. Natomiast gdy obowiązki te nie są respektowane – procedury te (co do zasady) po ich przeprowadzeniu dają możliwość wykorzystania ustalonego i zebranego po wstępnym zbadaniu sprawy materiału dowodowego w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.

Literatura

- Antonów D., *Prawo do zwrotu nadpłaty powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości jako gwarancja pozycji podatnika w procesie stosowania prawa podatkowego*, [w:] *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*, red. I. Mirek, T. Nowak, Łódź 2013.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa*, Toruń 2002.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7.
- Dowgier R., *Korekta deklaracji z urzędu w ramach czynności sprawdzających*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1.
- Dowgier R., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120-344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 272, art. 274., 274(b), art. 274(c), www.sip.lex.pl.
- Dzwonkowski H., *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, z. 7.
- Kmiecik Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Komentarz. Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007.
- Kubacki R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982.
- Mariański A., *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Niezgódka-Medek M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, wyd. 11, Warszawa 2019, art. 272, art. 274(c), art. 281, www.sip.lex.pl.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II: Procedury podatkowe. Art. 120-344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 165(b), www.sip.lex.pl.
- Pietrasz P., *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5.
- Popławski M., *Korekta deklaracji – problemy praktyczne*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce*, red. L. Etel, Białystok 2007.
- Ruśkowski E., *Kontrola finansowa*, [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003.
- Stachurski W., *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, [w:] *System prawa finansowego. Tom III: Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Teszner K., *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.