

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE JAKO FORMA NADZORU PODMIOTÓW ADMINISTRACJI PODATKOWEJ W ZAKRESIE REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

KRZYSZTOF TESZNER

I. Uwagi wprowadzające

Czynności sprawdzające z dniem wejścia w życie Ordynacji podatkowej uzyskały, przynajmniej z punktu widzenia formalnoprawnego, rangę odrębnej instytucji prawnej, a przy tym jednej z kategorii procedur podatkowych. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca wyodrębnił przepisy je dotyczące w odrębnym Dziale V ustawy, nakazując jednocześnie odpowiednie stosowanie w sprawach w nim nieuregulowanych konkretnie wskazanych przepisów Działu IV odnoszących się do postępowania podatkowego. Jednocześnie oddzielono czynności sprawdzające od kontroli podatkowej regulowanej przepisami zawartymi w Dziale VI o.p., a tym bardziej od kontroli skarbowej prowadzonej przez organy kontroli skarbowej na podstawie regulacji zawartych w odrębnej ustawie.

Charakter prawny, a przede wszystkim zakres czynności sprawdzających ciągle pozostaje dyskusyjny. Wydaje się bowiem, że instytucja ta, której cel wprowadzenia był zgoła inny, wskutek praktyki organów podatkowych oraz braku wyczerpującego uregulowania ewoluowała w innym, profiskalnym kierunku i jest wykorzystywana do innych, niż pierwotnie założono celów. Powyższe przyczyny skłoniły autora do zajęcia się przedstawioną tematyką i jej wyboru jako przedmiotu opracowania. Inspiracją stał się również w pełni podzielany przez autora postulat, podniesiony w trakcie obrad programowych Konferencji Augustowskiej, o konieczności zachowania klarowności poszczególnych

procedur podatkowych oraz unikania przenikania do realizowanych czynności sprawdzających elementów innych procedur.

II. Przedmiot i cel czynności sprawdzających

Celem wprowadzenia czynności sprawdzających było przede wszystkim odformalizowanie postępowania w tych sytuacjach, gdy możliwe jest uniknięcie wszczynania i prowadzenia pełnego postępowania podatkowego oraz wydawania decyzji administracyjnej bez szkody dla uprawnień i gwarancji procesowych strony. W założeniu instytucja ta miała być wykorzystywana do eliminowania błędów i uchybień o mniejszym znaczeniu i spójnie powiązana z samoobliczeniem jako podstawową i preferowaną przez ustawodawcę formą realizacji zobowiązania podatkowego.

Przyjmując, że realizacja zobowiązania podatkowego jest procesem wielofazowym i sekwencyjnym, na który składają się działania, o których stanowią normy wyznaczające sposób powstawania obowiązku, wymiaru, zabezpieczenia, wykonywania, egzekucji i kontroli zobowiązań,¹ trzeba mieć również na uwadze, że precyzyjne określenie zakresu czynności obejmujących realizację zobowiązań podatkowych jest trudne wskutek stosowania przez ustawodawcę różnorodnych technik podatkowych wobec poszczególnych podatków. Jednak w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, jego ustalenie i realizacja następuje przez:

- podatnika – w drodze samoobliczenia, zadeklarowania i wpłaty podatku, lub
- płatnika – w drodze obliczenia płatniczego, pobrania podatku od podatnika i wpłacenie pobranej kwoty podatku na rzecz wierzyciela podatkowego.

W tej sytuacji na podatniku i płatniku, obok spełnienia świadczenia podatkowego, zwykle ciąży szereg obowiązków instrumentalnych, jak prowadzenie ksiąg i ewidencji, złożenie deklaracji bądź zeznania.

1 K. Teszner, *Realizacja zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 642.

Rola organów podatkowych powinna koncentrować się na weryfikacji prawidłowości działań tych podmiotów.

Zakładana spójność między samoobliczeniem jako formą realizacji zobowiązań podatkowych oraz czynnościami sprawdzającymi znalazła wyraz w określeniu przez ustawodawcę celu tych ostatnich w sposób znacznie węższy niż kontroli podatkowej, której celem, stosownie do art. 281 § 2 o.p., jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Z art. 272 o.p. wynika natomiast, że czynności sprawdzające są działaniami organów podatkowych pierwszej instancji ukierunkowanymi na:

- sprawdzenie terminowości składania deklaracji,
- sprawdzenie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników i inkasentów,
- stwierdzenie formalnej poprawności wyżej wymienionych dokumentów,
- ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Chodzi tu zatem przede wszystkim o badanie formalnej poprawności dokumentów, deklaracji w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 5 o.p., a ocena formalnej poprawności ma na celu sprawdzenie, czy dokument został sporządzony zgodnie z ustalonymi wymaganiami, a jeżeli takie wymagania wynikają z przepisów prawa, w szczególności z prawa podatkowego, czy nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek.² W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że czynności sprawdzające mają ograniczony zakres, mogą w szczególności dotyczyć dokumentacji (kontrolujący nie może żądać składania wyjaśnień przez kontrahenta)³, jednak służą wyłącznie korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymagałaby bowiem przeprowadzenia postępowania podatkowego.⁴

2 Wyrok WSA z dnia 28 marca 2007 r. (III SA/Wa 4029/06), Lex nr 328219.

3 Wyrok WSA z dnia 3 października 2008 r. (I SA/Bk 216/08), Lex nr 589860.

4 Wyrok WSA z dnia 31 marca 2009 r. (III SA/Wa 2001/08), Lex nr 531453.

Pojawia się jednocześnie pytanie, czy czynności sprawdzające mogą być prowadzone przez organ podatkowy w odniesieniu do drugiej, mniej obecnie popularnej w przepisach materialnego prawa podatkowego formy realizacji zobowiązania podatkowego, związanej z wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Warunkiem niezbędnym dla dokonania wymiaru jest bowiem przeprowadzenie postępowania podatkowego, które z reguły jest wszczynane z urzędu, a inicjatywa podatnika sprowadza się do realizacji obowiązku wynikającego z przepisów szczególnych dotyczących poszczególnych podatków, polegającego na dostarczeniu organowi niezbędnych informacji co do stanu faktycznego zaistniałego u podatnika. W postępowaniu tym występują dwie zasadnicze fazy: postępowania wstępnego (przygotowawczego) i postępowania wymiarowego. Czynności w pierwszym z wymienionych postępowań nie zmierzają bezpośrednio do dokonania wymiaru, ale polegają na ewidencjonowaniu podmiotów, u których występują podatkowe stany faktyczne oraz zebraniu innych danych dotyczących przede wszystkim strony przedmiotowej opodatkowania.⁵ Postępowanie wymiarowe z reguły zostaje zapoczątkowane w momencie złożenia zeznań bądź informacji przez zobowiązanych do tego przepisami ustawowymi podatników, często wraz z danymi źródłowymi dokumentującymi ujawnione informacje. W jego trakcie następuje konfrontacja przez organ podatkowy zeznania z informacjami zebranymi w postępowaniu przygotowawczym, składanie przez podatnika wyjaśnień, ewentualnie przeprowadzenie wymaganych czynności procesowych. Co do zasady wymiar powinien być przeprowadzony w oparciu o zeznanie oraz informacje podatnika, pod warunkiem, że zostało ono przedstawione w przewidzianej przepisami formie.

W tym kontekście odpowiedź na postawione pytanie powinna być twierdząca. Czynności sprawdzające mogą być prowadzone przez organ podatkowy I instancji nie tylko w odniesieniu do deklaracji składanych przez podatnika i płatnika w związku z samoobliczeniem podatku, ale także w odniesieniu do informacji przedkładanych przez podatników w związku z wykonaniem przepisów materialnego prawa podatkowe-

5 Szerzej R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 36 i n.

go, poprzedzających wydanie konstytutywnej decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (np. informacji o posiadanych nieruchomościach, gruntach gospodarstw rolnych etc.). Przesądza o tym szerokie rozumienie przez ustawodawcę pojęcia „deklaracja” w art. 3 pkt 5 o.p. Badanie terminowości składania deklaracji i ich formalnej poprawności dotyczy zatem również zeznań, wykazów oraz informacji, do których składania obowiązani są na podstawie przepisów prawa podatkowego podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Organ podatkowy uprawniony został do badania formalnej poprawności składanych deklaracji, tj. dokonania oceny, czy dokument został sporządzony zgodnie z wymaganiami wynikającymi z przepisów prawa podatkowego oraz czy nie zawiera błędów i oczywistych omyłek.

Zakres czynności sprawdzających obejmuje również wyłącznie takie ustalenie stanu faktycznego, którego zakres jest niezbędny do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Rodzaj składanej deklaracji i charakter zawartych w niej danych określa więc obszar, w którym organ podatkowy uprawniony został do dokonywania ustaleń faktycznych.

III. Zakres oraz charakter prawny czynności sprawdzających

Podstawowy zakres czynności sprawdzających został wskazany w art. 272 pkt 1 i 2 o.p. i koresponduje z celem tej instytucji. W Dziale V o.p. regulującym czynności sprawdzające zawarto również przepisy znacząco wykraczające poza ten zakres i realizujące inne funkcje.

Obowiązujący od 1 września 2005 r. art. 272a o.p. rozszerzył katalog organów dokonujących czynności sprawdzających o ministra finansów lub organ podatkowy przez niego upoważniony w zakresie wymiany z państwami członkowskimi UE informacji o podatku od towarów i usług. Czynności te muszą odnosić się do dokumentów składanych do tego organu. Chodzi tu o informacje dotyczące potwierdzenia zidentyfikowania lub niepotwierdzenia zidentyfikowania podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju (art. 97 ust. 17 i 19 ustawy

o podatku od towarów i usług⁶). Minister finansów nie działa tu jako organ pierwszej instancji, bowiem jego właściwość funkcjonalna w tym zakresie została określona w art. 13 § 2 o.p.

Poza tradycyjne rozumienie czynności sprawdzających wykracza również przepis art. 274a o.p., który odnosi się w § 1 do sytuacji, gdy osoba zobowiązana uchybia obowiązkowi wynikającemu z przepisów materialnego prawa podatkowego i nie składa deklaracji, zeznania bądź wymaganej informacji. Z kolei § 2 tego przepisu pozostaje w wyraźnej sprzeczności z art. 272 pkt 2 o.p. wyznaczającym przedmiot i cel czynności sprawdzających. Umożliwia bowiem organowi podatkowemu badanie i kwestionowanie rzetelności danych zawartych w złożonej deklaracji, a tym samym ingerowanie w jej merytoryczną treść. Oznacza to możliwość badania zgodności dokumentu ze stanem rzeczywistym, a nie tylko stwierdzenie jego formalnej poprawności.⁷ W literaturze podkreśla się, że organ podatkowy, działając w trybie 274a § 2 o.p., wykracza poza zakres formalnej kontroli poprawności deklaracji podatkowej. W konsekwencji uzyskał bowiem uprawnienie do wezwania podatnika do udzielenia wyjaśnień w związku z pojawieniem się wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, i to nie tylko kwestii bezpośrednio związanych z deklaracją, ale danymi odnoszącymi się do tej deklaracji. Wymaga podkreślenia, że muszą to być tylko wyjaśnienia niezbędne, tj. takie, które są bezwzględnie konieczne do wyeliminowania przez organ wątpliwości. W trybie przewidzianym powyższą regulacją organ ma również możliwość wzywania podatnika do uzupełnienia deklaracji.

Są to uprawnienia fakultatywne, które organ podatkowy może, ale nie musi wykorzystać. Ponadto wydaje się, że powyższe instrumenty wpisane w instytucję czynności sprawdzających nie mogą być wykorzystywane w celu dokonywania ustaleń oraz zbierania danych służących opodatkowaniu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów oraz pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Brak jest bowiem wystarczających przesłanek, aby żądać od podatni-

6 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

7 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 360.

ka wyjaśnienia niezwiązanych bezpośrednio z deklaracją, a dotyczących wysokości poniesionych wydatków, zgromadzonego mienia czy też źródeł ich finansowania. W ramach tego postępowania nie można ustalać wielkości poszczególnych składników podstawy opodatkowania wynikającej z art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.⁸ Czynności sprawdzające nie mogą być bowiem utożsamiane z postępowaniem dowodowym w postępowaniu jurysdykcyjnym.

Powyższe stwierdzenie można poddać w wątpliwość, analizując regulacje zawarte w art. 272 § 3, art. 275 i art. 276 o.p. Charakter tych przepisów przybliżył je bowiem do postępowania dowodowego. Wskazano już, że przepisy o czynnościach sprawdzających jako jeden z celów wskazują ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Zwiększenie kompetencji organów podatkowych następuje w przypadku zwrotu podatku bądź też gdy podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych (art. 275 § 1 o.p.). Możliwe jest również w ramach tej instytucji żądanie sporządzenia i przekazania informacji przez banki, zakłady ubezpieczeń, fundusze inwestycyjne, domy maklerskie (art. 275 § 2 i 3 o.p.), a nawet przeprowadzenie oględzin lokalu mieszkalnego (art. 276 o.p.).

Znacznie zwiększony zakres czynności sprawdzających w porównaniu z „tradycyjnym” założeniem tej procedury skłania do stwierdzenia, że staje się ona dodatkowym sposobem przeprowadzania postępowania dowodowego.⁹ Wzmocnienia tego stanowiska można doszukać się w treści art. 181 o.p. dotyczącego dowodów. W postępowaniu podatkowym mogą być wykorzystane bowiem wszystkie dowody, w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. Powyższa regulacja daje możliwość prowadzenia w ramach czynności sprawdzających postępowania dowodowego nieograniczonego w czasie, co może

8 P. Pietrasz, *Czynności sprawdzające a opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 11, s. 25.

9 H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 202.

skłaniać organy podatkowe do jej wykorzystywania, zwłaszcza w odniesieniu do przedsiębiorców. Przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (art. 83) przewidują bowiem (z pewnymi ustawowymi wyjątkami) limit czasowy trwania kontroli w zależności od rodzaju przedsiębiorcy, wiążący organ kontroli, podczas gdy przepisy o czynnościach sprawdzających nie normują ich wszczęcia oraz zakończenia, ani nie określają limitu czasowego co do prowadzenia tych czynności. Daje to możliwość wielokrotnego podejmowania wobec podatnika, płatnika czy inkasenta czynności sprawdzających (nawet w tym samym zakresie) przed formalnym wszczęciem kontroli podatkowej, a nawet – jak się niekiedy wskazuje – równocześnie w trakcie trwającego postępowania podatkowego. Niewątpliwie taki stan pogarsza sytuację prawną podatnika. Organy podatkowe dokonujące czynności sprawdzających nie powinny jednak zapominać, że art. 280 o.p. wyraźnie nakazuje stosowanie w ramach tej instytucji zasad ogólnych postępowania podatkowego (dział IV rozdz. 1 art. 120 – art. 129 o.p.). Obliguje więc do dokonywania czynności sprawdzających w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.), a przede wszystkim zgodnie z zasadą ekonomiki procesowej, nakazuje działać w sprawie wnikliwie i szybko, korzystając z możliwie najprostszycy środków do przeprowadzenia czynności (art. 125 § 1 o.p.).

Jako wykraczający poza tradycyjne rozumienie czynności sprawdzających należy wskazać również art. 274c o.p. W tym przypadku aktywność organów podatkowych jest ukierunkowana nie na podatnika, ale na jego kontrahenta wykonującego działalność gospodarczą. Ponadto żądanie przedstawienia dokumentów musi być poprzedzone wszczęciem wobec podatnika i prowadzeniem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej i wiązać się przedmiotowo z zakresem objętym tą kontrolą. Nie są to więc żadne czynności sprawdzające, ale typowa kontrola krzyżowa, która – jak wskazuje art. 274c o.p. – wykracza poza formalne badanie poprawności dokumentów, ale polega także na kontroli ich rzetelności. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym i w doktrynie podkreśla się, że uprawnienie organów podatkowych do żądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą dotyczy przedstawienia dokumentów (szeroko rozumianych) w zakresie objętym kontrolą, a nie jedynie faktur VAT. Samo sprawdzenie istnieje

nia kopii faktury VAT u wystawcy, bez weryfikacji, czy podatek VAT należny wynikający z tej faktury został rozliczony przez kontrahenta (i ewentualnie dokonania innych niezbędnych czynności), jest niewystarczające do ustalenia niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego w kwestii rzetelności faktury – czyli tego, czy faktura ta dokumentuje rzeczywistą transakcję.¹⁰ Dopuszcza się także żądania w toku czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej), oprócz kopii faktury, również pozostałej dokumentacji, czyli także ewidencji ksiąg, dokumentów przewozowych, jeżeli zawierają one dokumenty, które mieszczą się w zakresie kontroli krzyżowej. Nie ma natomiast formalnych możliwości i niedozwolone jest przeprowadzanie w toku kontroli krzyżowej innych dowodów, jak np. zebranie wyjaśnień, przesłuchanie świadków, dokonanie oględzin, ponieważ wymienione czynności dowodowe nie mieszczą się w zakresie czynności sprawdzających.¹¹

Z uwagi na tak określony zakres czynności sprawdzających pojawia się istotne pytanie o charakter tej instytucji. W doktrynie prawa podatkowego prezentowane są w tym zakresie różne stanowiska. Część poglądów skłania się do uznania czynności sprawdzających za część kontroli podatkowej wyróżniających się odmienną techniką prowadzenia postępowania¹² albo też za rodzaj wstępnej kontroli podatkowej. Inni twierdzą, że stanowią one rodzaj aktywności organów podatkowych o charakterze kontrolnym, jednakże sytuowanej poza obrębem postępowania kontrolnego czy też jurysdykcyjnego¹³ albo wręcz, że są elementem postępowania podatkowego i oznaczają czynności kontrolne organu podatkowego.¹⁴ Wskazuje się również na cechy czynności sprawdzających, tj. kontroli zewnętrznej, następczej, funkcjonalnej, a także, co do zasady, formalnej i kameralnej.¹⁵

10 Wyrok WSA z dnia 25 czerwca 2008 r. (I SA/GI 97/08), Lex nr 494301.

11 D. Zalewski, *Kontrola krzyżowa w procedurze podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4, s. 36.

12 J. Zubrzycki, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 869.

13 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 245.

14 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1188.

15 W. Stachurski, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych*, (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe* red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 680.

Analiza regulacji dotyczących czynności sprawdzających prowadzi do konstatacji, że co do zasady mają one charakter czynności faktycznych. Są to zatem działania materialno–techniczne związane z techniką administrowania i oddziaływania administracji publicznej na stosunki prawa materialnego, które nie wywołują bezpośrednich skutków prawnych bądź wywołują je w sposób pośredni.¹⁶ Od reguły tej przewidziano jednak wyjątki. Po pierwsze, korekta deklaracji podatkowej dokonywana przez organ podatkowy rodzi określone skutki prawne, chyba że zniweluje je złożony przez podatnika sprzeciw. W tej sytuacji organowi podatkowemu, dla obrony swych racji, pozostaje wszczęcie postępowania podatkowego bądź kontroli podatkowej.

Po drugie, skutki prawne dla podatnika będzie rodziło wydanie przez organ podatkowy postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów.

Wreszcie wskazuje się, że do kategorii czynności wywołujących skutki prawne dla podatnika należy zaliczyć regulowane w art. 274a § 2 o.p. wezwanie do złożenia wyjaśnień, nakładające na niego obowiązek określonego zachowania się. Stosownie bowiem do art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż decyzje administracyjne i postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, egzekucyjnym i zabezpieczającym, akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa. Podatnikowi przysługuje zatem powództwo w celu ustalenia przez sąd istnienia bądź nieistnienia uprawnienia lub obowiązku wynikającego z danej czynności i ewentualnie stwierdzenia jej bezskuteczności.¹⁷

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia oraz szeroko określony zakres czynności sprawdzających, podzielam pogląd, że instytucja ta stanowi zespół prawnie określonych działań organów podatkowych I instancji o charakterze kontrolnym, podejmowanych w ramach odrębnej procedury podatkowej. Możliwość podejmowania przez te organy działań wywołujących określone skutki prawne, a zwłaszcza przysługujące

16 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 350.

17 Zob. P. Pietrasz, *Czynności..., op. cit.*, s. 27.

organowi podatkowemu od 2005 r. prawo do autokorekty deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika przez dokonanie poprawek i uzupełnień i wpływanie tym samym na zmianę wysokości zadeklarowanego zobowiązania podatkowego, przemawia za weryfikacją poglądów uznających czynności sprawdzające za część kontroli podatkowej, a nawet postępowania podatkowego. Biorąc pod uwagę cele tej instytucji określone w art. 272 o.p., sprowadzające się do formalnego badania deklaracji składanych przez podatnika głównie (choć nie tylko) w związku realizacją zobowiązań podatkowych w drodze samoobliczenia, możliwość władczego wpływania przez organ na prawa i obowiązki podatnika rodzącego określone skutki prawne można określić mianem quasi-nadzoru. Podatnikowi przysługuje bowiem możliwość uchylecia się od skutków autokorekty bądź – wskutek własnej bezczynności – uznanie jej jako korektę dokonaną przez siebie (art. 274 § 3 i 4 o.p.).

IV. Technika prowadzenia czynności sprawdzających

Analizując techniczne aspekty prowadzenia czynności sprawdzających, należy zwrócić uwagę na kolejność stosowania poszczególnych procedur podatkowych. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym podkreśla się bowiem ich konkurencyjny charakter. W wyroku NSA z dnia 14 grudnia 2006 r.¹⁸ wskazuje się na zakaz mieszania trybów postępowania. Postępowanie wyjaśniające prowadzone jest w ramach przepisów Działu V o.p., które jest trybem konkurencyjnym dla postępowania uregulowanego w Dziale IV o.p. (postępowanie podatkowe). W konsekwencji, z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające i należy stosować przepisy Działu VI lub IV o.p. Na autonomię czynności sprawdzających zwrócił również uwagę NSA, interpretując zakres odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących postępowania podatkowego w kontekście odesłania zawartego w art. 280 o.p. Wskazał tym samym, że odrębność postępowania sprawdzającego sprawia, iż do postępowania prowadzonego w tym trybie przepisy działu IV Ordynacji podatkowej znajdują zastosowa-

18 Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2006 r. (I FSK 315/06), CBOSA.

nie tylko o tyle i tylko w takim zakresie, w jakim odsyłają do nich regulacje dotyczące czynności sprawdzających.¹⁹ Warto również zwrócić uwagę na stanowisko wyrażone przez NSA w postanowieniu z dnia 22 listopada 2010 r.²⁰ zajęte w kwestii prowadzenia czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymagającego przedłużenia terminu jego zwrotu. Zdaniem Sądu nie do przyjęcia jest sytuacja równoległego prowadzenia w sprawie postępowania w kwestii zasadności zwrotu czynności sprawdzających i kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. W konsekwencji, z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające i należy stosować przepisy Działu VI lub IV o.p. Oznacza to, że art. 274b o.p. jest przepisem mającym zastosowanie wyłącznie na etapie czynności sprawdzających.

Konkurencyjność trybów poszczególnych procedur podatkowych zasadniczo nie budzi również wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego²¹, chociaż należy odnotować również poglądy odrębne.²² Wskazuje się również, że postępowanie wyjaśniające w ramach czynności sprawdzających powinno zawsze wyprzedzać postępowanie podatkowe, zwłaszcza w sytuacji, gdy podatnik złożył deklarację bądź dokonał jej korekty, która budzi wątpliwości organu podatkowego zarówno co do formalnej poprawności, jak i zgodności ze stanem faktycznym. Organ powinien wówczas wezwać składającego deklarację do złożenia niezbędnych wyjaśnień i skorygowania wadliwej deklaracji (art. 274 § 1 pkt 2 o.p.). Dopiero w przypadku odmowy lub bezczynności organu podatkowy może rozpocząć procedurę kontrolną lub postępowanie podatkowe zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości. W przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji bądź jej korekty, organ podatkowy w pierwszej kolejności powinien wszcząć kontrolę podatkową.²³ Generalnie taka kolejność stosowania procedur

19 Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2005 r. (I FSK 296/05), Lex nr 173361.

20 Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 listopada 2010 r. (I FSK 1181/10), Lex nr 740464.

21 M. Masternak, Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych, (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 339.

22 W. Stachurski, Realizacja..., *op. cit.*, s. 683.

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

podatkowych w zakresie badania deklaracji (korekt deklaracji) zasługuje na aprobatę, chociaż należy wyraźnie podkreślić, że nie wynika wprost z przepisów Ordynacji podatkowej.

Kolejna kwestia, na którą należy zwrócić uwagę, to sposób procedowania organów podatkowych pierwszej instancji dokonujących czynności sprawdzających w odniesieniu do złożonych przez podatnika lub płatnika deklaracji, w przypadku ich weryfikacji i stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymogami (art. 274 o.p.). Tryb ten ma zastosowanie wyłącznie w przypadku wyżej wskazanych uchybień formalnych w złożonej deklaracji podatkowej. Nie służy natomiast do korygowania wadliwości deklaracji spowodowanych błędnym uwzględnieniem lub pominięciem w podstawie opodatkowania danych wynikających z określonych zdarzeń rzutujących na jej wielkość.²⁴

Jasność wyżej wskazanych przesłanek, których zaistnienie powoduje obligatoryjność podjęcia działań przez organy podatkowe,²⁵ w zasadzie nie powinna budzić wątpliwości. Przez błędy rachunkowe w deklaracji należy rozumieć popełnione przez podatnika lub płatnika błędy w obliczeniach uwidocznione w poszczególnych kolumnach deklaracji. Wypełnienie deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami może oznaczać sporządzenie deklaracji na niewłaściwym formularzu bądź niezgodnie z pouczeniem zawartym w deklaracji albo wymogami wynikającymi z przepisów materialnego prawa podatkowego. Pewne wątpliwości może budzić natomiast pojęcie „oczywistej omyłki”, które stało się nawet przedmiotem orzeczeń sądów administracyjnych. Dla przykładu wynika z nich, że umieszczenie nadwyżki podatku w niewłaściwym polu deklaracji VAT-7 za dany miesiąc i powielenie tego błędu w deklaracji VAT-7 w następnym miesiącu jest – z punktu widzenia porządku prawnego – oczywistą omyłką, o jakiej mowa w art. 274 § 1 o.p.²⁶ W pojęciu ewidentnej pomyłki rachunkowej nie mieści się natomiast wykazanie w deklaracji VAT-7 innej kwoty podatku naliczo-

24 Wyrok NSA z dnia 6 lipca 2010 r. (I GSK 914/09), Lex nr 594735.

25 M. in. w wyroku WSA z dnia 29 kwietnia 2009 r. (I SA/Po 246/09) sąd wskazał, iż w każdym przypadku, kiedy zachodzą warunki do zastosowania trybu przewidzianego w art. 274 o.p., zwrócenie się przez organ podatkowy do podatnika jest obligatoryjne.

26 Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2003 r. (III SA 1681/01), „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, s. 34.

nego niż wynikająca z faktur dokumentujących zakup towarów. Za taką można uznać bowiem tylko omyłkę, która wprost wynika z deklaracji, bez potrzeby konfrontacji z dokumentami źródłowymi, będącymi podstawą danych wykazanych w deklaracji.²⁷

W przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy w złożonej przez podatnika bądź płatnika deklaracji wyżej wskazanych uchybień może on w zależności od ich charakteru przyjąć dwa tryby procesowania z deklaracją, tj.:

- 1) skorygować samodzielnie deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1.000 zł,
- 2) zwrócić się do składającego deklarację (tj. podatnika, płatnika) o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji poddaje się w wątpliwość.

Tryby te różnią się od siebie zasadniczo. W pierwszym przypadku dochodzi do autokorekty deklaracji podatkowej przez organ podatkowy w formie naniesienia poprawek lub uzupełnień. W drugim trybie to składający deklarację na wezwanie organu podatkowego dokonuje korekty „własnej” deklaracji oraz składa niezbędne wyjaśnienia. Elementem łączącym oba tryby procesowania jest inicjatywa dokonania korekty leżąca po stronie organu podatkowego. Regulację zawartą w art. 274 o.p. należy odróżnić od prawa do korekty deklaracji podatkowej (zeznanie) w rozumieniu art. 81 o.p., gdzie inicjatywa dokonania korekty jest samoistną decyzją podatnika. Przysługuje mu uprawnienie do złożenia w trybie art. 81 o.p. korekty deklaracji do momentu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, także wówczas, gdy organ podatkowy wykonuje czynności sprawdzające i nie wzywa podatnika do skorygowania deklaracji.

W przypadku autokorekty dokonanej przez organ podatkowy jego obowiązkiem jest uwierzytelnienie kopii skorygowanej deklaracji, a na-

27 Wyrok WSA z dnia 12 kwietnia 2007 r. (I SA/OI 21/07), Lex nr 247987.

stępnie jej doręczenie podatnikowi wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku lub wysokości straty bądź informacją o braku takich zmian. Podatnikowi przysługuje prawo wniesienia na tę korektę sprzeciwu do organu, który dokonał korekty w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Wniesienie sprzeciwu skutkuje anulowaniem korekty. Natomiast w sytuacji biernego zachowania się podatnika i niewniesienia sprzeciwu bądź też w przypadku złożenia sprzeciwu po terminie, korekta deklaracji dokonana przez organ podatkowy wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez podatnika. Powyższy tryb postępowania ma również odpowiednie zastosowanie do deklaracji składanych przez płatników lub inkasentów oraz do załączników do deklaracji. Należy również podkreślić, że wnoszony przez podatnika sprzeciw do organu dokonującego autokorekty deklaracji, pomimo zbieżności nazewnictwa, jest innym środkiem prawnym niż sprzeciw wnoszony przez przedsiębiorcę na czynności organu kontroli w rozumieniu art. 84c u.s.d.g.

W przypadku stosowania trybu określonego w art. 274 § 1 pkt 2 o.p., tj. jeżeli wg wyliczeń organu podatkowego zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku korekty przekroczy kwotę 1.000 zł, ma on obowiązek zwrócić się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień. Termin do złożenia wyjaśnień i dokonania korekty deklaracji podatkowej powinien być ustalony przez organ podatkowy w wezwaniu i uwzględnić czas niezbędny na wykonanie czynności tam określonych.²⁸ Ponadto należy wskazać przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji organ poddaje w wątpliwość. Obowiązek ten jest o tyle istotny, że wpisuje się w zasadę przekonywania stron określoną w art. 124 o.p. Precyzyjne wyjaśnienie przesłanek – tu: wskazanie w sposób jasny i zrozumiały dla podatnika wątpliwości organu podatkowego – może przyspieszyć ich akceptację, a tym samym skorygowanie przez niego deklaracji zgodnie z wezwaniem tego organu.

28 Wyrok WSA z dnia 24 września 2007 r. (III SA/Wa 968/07), Lex nr 372607.

W toku prowadzonych czynności sprawdzających organy podatkowe, w zależności od zakresu przedmiotowego tych czynności, zostały wyposażone w następujące uprawnienia:

- żądanie złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji,
- wezwanie do złożenia deklaracji – jeśli, mimo takiego obowiązku, nie została złożona (art. 274a § 1 o.p.),
- wezwanie do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji – w razie wątpliwości co do jej poprawności (art. 274a § 2 o.p.),
- wydanie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku do czasu zakończenia czynności sprawdzających (art. 274b o.p.),
- żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, (art. 274c o.p.),
- żądanie okazania dokumentów lub złożenia fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa – w sytuacji, gdy ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych (art. 275 o.p.). Chodzi tu jednak o wstępne zbadanie, przed podjęciem kontroli podatkowej czy wszczęciem postępowania podatkowego, zasadności złożonej deklaracji w części dotyczącej skorzystania przez podatnika z ulg, a nie o pełną weryfikację wszystkich okoliczności (warunków) skorzystania z ulgi podatkowej. Ustalenia dokonane w ramach tychże wstępnych czynności nie zamykają organowi również weryfikacji podstaw do skorzystania z ulgi w ramach prowadzonego później postępowania podatkowego.²⁹
- żądanie sporządzenia i przekazania przez banki, zakłady ubezpieczeń i fundusze inwestycyjne, domy maklerskie, banki prowadzące działalność maklerską, towarzystwa funduszy inwestycyjnych i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzysta-

- nia przez podatnika z ulg podatkowych, jeżeli zostały wykazane w złożonej przez niego deklaracji (art. 275 § 2 i 3 o.p.),
- dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu (za zgodą podatnika), tylko jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe (art. 276 o.p.).

Warto zwrócić uwagę na ostatnie z wymienionych uprawnień, które w swej treści jest niemal identyczne z art. 288 § 1 pkt 1 lit b) i c) o.p., tj. uprawnieniami kontrolującego w trakcie kontroli podatkowej do dokonania oględzin lokalu mieszkalnego. Zarówno w przypadku oględzin lokalu mieszkalnego w procedurze czynności sprawdzających, jak i w trakcie kontroli podatkowej ich dokonanie wymaga zgody kontrolowanego. Daje się jednak zauważyć odmienności dwojakiego rodzaju. Po pierwsze, oględziny lokalu mieszkalnego dokonywane w ramach czynności sprawdzających zawsze przeprowadzane są w celu weryfikacji zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi z deklaracji. Po drugie zasadnicza różnica dotyczy dalszego postępowania organu w przypadku, czy podatnik nie udostępnił lokalu mieszkalnego mimo ustalonego wcześniej terminu oględzin bądź też w sytuacji, gdy nie uzyskano jego zgody na dokonanie oględzin w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej. W ramach czynności sprawdzających pracownik organu podatkowego, po uzyskaniu zgody podatnika na dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, obowiązany jest ustalić termin dokonania oględzin w porozumieniu z podatnikiem, a podpisaną przez podatnika adnotację o ustaleniu terminu oględzin umieścić w aktach sprawy. W przypadku nieudostępnienia lokalu mieszkalnego w uzgodnionym terminie organ podatkowy może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin (art. 276 § 2 i 3 o.p.). Wyznaczenie nowego terminu jest fakultatywnym uprawnieniem organu podatkowego. Nie przysługują mu żadne środki dyscyplinujące podatnika, a w szczególności nie może stosować kar porządkowych. Pozostaje mu możliwość przeprowadzenia oględzin lokalu mieszkalnego podatnika w ramach wszczętej kontroli podatkowej. W tej sytuacji, w przypadku braku zgody na dokonanie czynności (wyrażonej w sposób wyraźny bądź uni-

kanie jej wyrażenia), czynności oględzin przeprowadza się po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego i okazaniu kontrolowanemu tego postanowienia (art. 288 § 2 i 3 o.p.). Przeprowadzone oględziny należy udokumentować protokołem, który dołącza się do akt sprawy.

Analizując techniczne aspekty dokonywania czynności sprawdzających, należy podkreślić konieczność odpowiedniego stosowania przez organy podatkowe w sprawach nieuregulowanych w Dziale V o. p. niektórych przepisów z zakresu postępowania jurysdykcyjnego. Wyraźnie wskazuje na to art. 280 o.p., w czym upatruje się również, jak już wspomniano, autonomicznego charakteru tej procedury podatkowej. W konsekwencji do procedowania w ramach czynności sprawdzających stosuje się odpowiednio art. 143 o.p. dotyczący upoważnienia do załatwienia sprawy pracowników urzędu na piśmie, a ponadto przepisy dotyczące: zasad ogólnych postępowania podatkowego (art. 120–129), wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (art. 130–132), strony (art. 133–138), doręczeń (art. 144–154c), wezwań (art. 155–164), protokołów i adnotacji (art. 172–177), udostępniania akt (art. 178–179), postanowień (art. 216–219), zażaleń (art. 236–239), kosztów postępowania (art. 264–271 o.p.).

V. Wnioski

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że czynności sprawdzające są odrębną procedurą wykorzystywaną przez organy podatkowe pierwszej instancji, której podstawowym celem jest zbadanie w sposób odformalizowany poprawności składanych przez podatnika deklaracji podatkowych, zeznań, informacji oraz terminowości ich składania i wpłacania zadeklarowanych podatków. Instytucja ta służy przede wszystkim organom podatkowym jako element nadzoru nad procesem realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników (płatników, inkasentów) w drodze samoobliczenia. Umożliwia w sposób uproszczony i co istotne, znacznie mniej kosztowny niż w przypadku sformalizowanych procedur, zweryfikowanie dokumentów składanych przez podmioty zobowiązane przepisami prawa podatkowego,

także w formie autokorekty deklaracji. W niektórych, wskazanych wyżej przypadkach instrumenty stosowane przez organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających rodzą dla podatników określone skutki prawne, choć – co do zasady – są to czynności faktyczne o charakterze działań materialno–technicznych.

Daje się jednak zauważyć zwiększony zakres czynności sprawdzających. Umożliwienie organowi podatkowemu badania i kwestionowania rzetelności danych zawartych w złożonej deklaracji pozwala tym samym na ingerowanie w jej merytoryczną treść, a to oznacza możliwość badania zgodności dokumentu ze stanem rzeczywistym, a nie tylko stwierdzenie jego formalnej poprawności. Ponadto zwiększony, w porównaniu z „tradycyjnym” założeniem tej procedury, zakres czynności sprawdzających prowadzi do wniosku, że stała się ona dodatkowym sposobem przeprowadzania postępowania dowodowego. Godzi się również podkreślić, pomimo generalnie pozytywnej oceny tej instytucji, pogorszenie sytuacji procesowej podatnika, wynikające głównie z niedookreślonych regulacji prawnych. W tej sytuacji jedynym praktycznie gwarantem respektowania przez organy podatkowe praw podatników pozostaje wyraźny nakaz stosowania, w ramach dokonywanych czynności sprawdzających, zasad ogólnych postępowania podatkowego.