

SPRZECIW NA CZYNNOŚCI KONTROLNE W PRAKTYCE DZIAŁANIA ORGANÓW SKARBOWYCH

DARIUSZ ZALEWSKI

I. Wprowadzenie

Jedną z fundamentalnych zmian w dotychczasowych zasadach kontroli podatników, którzy posiadają status przedsiębiorcy, było uzyskanie przez nich 7 marca 2009 r. uprawnienia do wnoszenia sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania czynności kontrolnych przez wszystkie organy kontrolne. Tego dnia weszła w życie nowelizacja ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, której rozdział piąty reguluje kontrolę działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą. Powołane przepisy unormowały tryb postępowania we wszystkich kontrolach prowadzonych wobec przedsiębiorców. Zasada ta dotyczy także organów kontroli skarbowej¹ i prowadzonych przez nie kontroli podatkowych, które wcześniej częściowo były wyłączone z obowiązku stosowania rygorów u.s.d.g.

II. Praktyczne aspekty związane z rozpatrywaniem sprzeciwów w organach skarbowych

Wniesienie sprzeciwu wstrzymuje czynności kontrolne w sytuacji, gdy prowadzone są one niezgodnie z zasadami określonymi w u.s.d.g. Upływ 2 lat od czasu uchwalenia nowych przepisów pozwala na ocenę skutków stosowania znowelizowanej ustawy i instytucji sprzeciwu na przebieg kontroli, zarówno z punktu widzenia przedsiębiorców, jak i organów skarbowych. Mimo licznych obaw, zgłaszanych zwłaszcza przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów, że wprowadzenie sprze-

1 Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

ciwu w formie zapisanej w noweli u.s.d.g. spowoduje sparaliżowanie kontroli podatkowych, tak się nie stało.

W 2009 roku, w okresie od obowiązywania przepisów znowelizowanej u.s.d.g., organy kontroli skarbowej wszczęły 3432 kontrole podatkowe². W ich trakcie podatnicy wnieśli 12 sprzeciwów wobec podjęcia i wykonywania przez organy czynności kontrolnych, z których żaden nie został uznany za zasadny. Ponadto w ww. okresie zostały złożone 33 pisma zatytułowane „sprzeciwy”, które nie spełniały przesłanek uznania ich za sprzeciwy wniesione w trybie art. 84c u.s.d.g.

W 2009 roku urzędy skarbowe przeprowadziły 130597 kontroli, a podatnicy wnieśli w ich trakcie 19 sprzeciwów. Organy podatkowe, akceptując stanowisko przedsiębiorcy, wydały 3 postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych, a nie podzielając zarzutów przedsiębiorcy – 16 postanowień o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Na postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych wniesiono 13 zażaleń. W dwóch przypadkach organy podatkowe drugiej instancji podzieliły zarzuty przedsiębiorcy i orzekły o odstąpieniu od czynności kontrolnych.

Jak dotąd liczba sprzeciwów wnoszonych przez przedsiębiorców nie jest znacząca, ale popularność tego środka zaskarżenia z pewnością będzie rosła, co już jest widoczne w przypadku kontroli prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych. Z danych za 2010 r. widać niewielki wzrost liczby wnoszonych sprzeciwów, choć ich liczba jest wciąż daleka od alarmujących prognoz i opinii wysuwanych przed nowelizacją u.s.d.g., które przekonywały, że sprzeciwy staną się narzędziem blokady kontroli podatkowej³.

W 2010 r. przedsiębiorcy wnieśli 23 sprzeciwy (na 124854 przeprowadzone kontrole podatkowe), a więc tyle, co w poprzednim roku. W sześciu przypadkach wniesienie sprzeciwu było niedopuszczalne ze względu na regulacje zawarte w art. 84d u.s.d.g. Organy podatkowe, akceptując stanowisko przedsiębiorców, wydały cztery postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych oraz nie dzieląc zarzutów przedsiębiorców, wydały 19 postanowień o kontynuowaniu czynności

2 Na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

3 T. Król, *Przedsiębiorca może wnieść sprzeciw i wstrzymać kontrolę podatkową*, „Rzeczpospolita” z dnia 19 marca 2009 r.

kontrolnych. Na te 19 postanowień wniesiono 11 zażaleń, z których dwa uwzględniono na korzyść przedsiębiorców.

Dyrektorzy Urzędów Kontroli Skarbowej w 2010 r. wszczęli 4498 kontroli podatkowych. W ww. okresie złożonych zostało 8 sprzeciwów, a jeden z nich został uznany za zasadny. Ponadto w 2010 r. zostało złożonych 28 tzw. *quasi*-sprzeciwów, które nie zostały uznane za sprzeciwy złożone w trybie art. 84c u.s.d.g.

Mała liczba protestów wynika nie tyle z nieskuteczności nowelizacji u.s.d.g., ile ze zmiany taktyki działania organów, przede wszystkim urzędów kontroli skarbowej, które zbierają materiał dowodowy w postępowaniu kontrolnym, a kontrolę wszczynają w większości wtedy, kiedy ustawa pozwala im na wyłączenie stosowania limitów czasowych trwania kontroli. Z powyższej statystyki wynika, że jeżeli już przedsiębiorcy próbują korzystać z nowej instytucji, to najczęściej nie stosują przepisów prawidłowo i ich wnioski w tym przedmiocie nie są ani uwzględniane przez organy, ani nie znajdują poparcia przed sądami administracyjnymi. Tymczasem sprzeciwy są z pewnością instrumentem, dającym podmiotom gospodarczym daleko idące uprawnienia w ich sporze z fiskusem. Na razie nie są one przez przedsiębiorców należycie wykorzystane, ale z pewnością ich popularność będzie rosła.

III. Sprzeciwy wnoszone w postępowaniu kontrolnym

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej nie definiuje pojęcia postępowania kontrolnego, reguluje natomiast jego wszczęcie, przebieg i zakończenie (rozdział 3 u.k.s.). Celem postępowania kontrolnego jest dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości poprzez wydanie decyzji jako aktu kończącego to postępowanie. Postępowanie kontrolne jest przede wszystkim postępowaniem jurysdykcyjnym, analogicznym do postępowania podatkowego, a uprawnienia organu kontroli skarbowej są zrównane z uprawnieniami organu podatkowego. Jego celem jest nie tylko sprawdzenie, czy podmioty kontrolowane wywiązują się z nałożonych na nie obowiązków, co ma miejsce w trakcie kontroli podatkowej, lecz również doprowadzenie do wydania rozstrzygnięcia, które przybiera bądź formę

decyzji, bądź wyniku kontroli⁴. W toku postępowania kontrolnego organ kontroli skarbowej może przeprowadzić kontrolę podatkową (art. 13 ust. 3 u.k.s.).

Istotą kontroli podatkowej (dział VI o.p.) jest porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego, a więc tzw. wykonań (złożone deklaracje podatkowe), ze stanem założonym przez prawo, czyli tzw. wyznaczeń (norm materialnego prawa podatkowego, z których wynika m.in. wysokość zobowiązania podatkowego przedsiębiorcy), w celu weryfikacji rzetelności zadeklarowanych przez niego podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Oznacza to, że kontrola podatkowa oparta jest na kryterium zgodności zachowania z prawem (kryterium legalności). Każde działanie podatnika, które powoduje rozbieżność między jego rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez prawo, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kontroli, który kończy kontrolę podatkową.

Po analizie pojęcia „kontroli”. jak i „postępowania kontrolnego” należy uznać, że postępowanie kontrolne (tak jak i podatkowe) z jego elementami nadzoru nie jest kontrolą w rozumieniu przepisów u.s.d.g. Dopóki postępowanie nie osiągnie etapu kontroli, nie można mówić o obowiązku stosowania przez organ kontroli skarbowej norm zawartych w u.s.d.g. Postępowanie kontrolne na etapie przed wszczęciem kontroli ma na celu zgromadzenie materiału dowodowego i właściwe przygotowanie kontroli. Na etapie kontroli podatkowej organ porównuje wyznaczenia (stan nakazany przez ustawy) z wykonaniami (z tym, jak postąpił podatnik i jak określił swoje zobowiązanie podatkowe), a więc wówczas bezwzględnie powinien zastosować przepisy u.s.d.g. Po zakończeniu kontroli organ prowadzi dalej postępowanie kontrolne, ewentualnie uzupełniając materiał dowodowy w sprawie, jeśli zachodzi taka potrzeba, na koniec wydając decyzję podatkową lub tzw. wynik kontroli (najczęściej w przypadku niestwierdzenia nieprawidłowości podatkowych). Podsumowując, postępowanie kontrolne, chociaż jest odpowiednikiem postępowania podatkowego prowadzonego przez

4 J. Kulicki, *Komentarz do ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej*, (w:) tegoż, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 370 i n.

organy podatkowe, ma szerszy zakres i należy je uznać za specyficzny rodzaj postępowania administracyjnego⁵.

Analiza orzeczeń sądowych zapadłych na tym tle prowadzi do wniosku, że regulacja dotycząca sprzeciwów nie jest przejrzysta i budzi liczne wątpliwości nie tylko przedsiębiorców i organów skarbowych, ale także sądów administracyjnych. Efektem jest niejednolite orzecznictwo, zwłaszcza w zakresie rozstrzygnięcia tzw. quasi-sprzeciwów, które zdaniem organów są wnoszone bez podstawy prawnej. Opierając się na wyrokach sądów administracyjnych, można doliczyć się aż siedmiu różnych sposobów rozstrzygnięcia sprzeciwów, niespełniających formalnych przesłanek do ich wniesienia określonych w u.s.d.g.

IV. Procedura rozpatrywania sprzeciwu

Zasady wnoszenia sprzeciwów na czynności kontrolne organu prowadzone wobec przedsiębiorcy budzą liczne wątpliwości ze względu na sposób ich uregulowania, zwłaszcza w kontekście powiązania z przepisami normującymi kontrolę podatkową. Ustawodawca wprowadzając do u.s.d.g. podstawowe zasady kontroli przedsiębiorców, w zakresie nieuregulowanym odsyła do ustaw szczególnych (art. 77 ust. 2 i 3 u.s.d.g.). W pierwszej kolejności pracownicy organów skarbowych kontrolujący przedsiębiorcę prowadzącego działalność gospodarczą powinni więc stosować przepisy u.s.d.g., a w zakresie w niej nieuregulowanym o.p. (art. 291 o.p.). Mało tego. W toku kontroli podatkowej przedsiębiorcy i organy podatkowe muszą stosować dodatkowo przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego art. 84c ust. 16 u.s.d.g. (np. właściwość organów odwoławczych). W przypadku organów kontroli skarbowej należy dodatkowo posiłkować się także przepisami ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 31 ust.1 u.k.s. postępowanie kontrolne prowadzi się na zasadach uregulowanych w u.k.s., a w zakresie nieuregulowanym o.p.

Wielość ustaw, które regulują powyższe kwestie, powoduje trudności z właściwym stosowaniem procedury podatkowej i to zarówno po stronie organów skarbowych, jak i przedsiębiorców, czego już widocz-

5 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorcy*, Warszawa 2010, s. 34–38.

nym efektem jest wnoszenie przez przedsiębiorców sprzeciwów, mimo braku podstaw do ich złożenia w świetle przepisów u.s.d.g.

Do wniesienia sprzeciwu uprawniony jest wyłącznie przedsiębiorca. W rozumieniu art. 4 w zw. z art. 2 u.s.d.g. przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą – tj. zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz działalność polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

W związku z powyższym może powstać wątpliwość, jaki status w świetle norm u.s.d.g. ma osoba, która faktycznie wykonuje działalność gospodarczą, ale nie złożyła wniosku o wpis do ewidencji działalności gospodarczej. Rozstrzygnięcie tej kwestii jest istotne dla ustalenia zasad przeprowadzenia kontroli podatkowej i stosowania bądź też nie rygorów przedmiotowej ustawy. Początkowo organy skarbowe uznawały, że elementem przesądzającym o stosowaniu u.s.d.g. są faktycznie wykonywane czynności z zakresu działalności gospodarczej⁶. W praktyce oznaczało to, że jeżeli ktoś nie jest zarejestrowany, ale prowadzi działalność gospodarczą zdefiniowaną w art. 2 u.s.d.g., należy go uznać za przedsiębiorcę, wobec którego stosowane będą rygory przedmiotowej ustawy.

Stanowisko to, choć uzasadnione względami tzw. ostrożności proceduralnej, słusznie zostało ocenione krytycznie. Nie podzieliło go zarówno piśmiennictwo,⁷ jak i orzeczenia sądów administracyjnych – wyrok WSA w Warszawie z 22 stycznia 2008 r.⁸ Sąd w przedmiotowym wyroku wskazał, że status przedsiębiorcy osoba fizyczna uzyskuje poprzez spełnienie warunków określonych w art. 4 ust. 1 oraz art. 2 u.s.d.g. Przedsiębiorca będący osobą fizyczną może podjąć dzia-

6 Pismo Ministra Finansów z dnia 12 sierpnia 2009 r. (PK4/80 12/98/ZAP/091703), Lex nr 27346.

7 C. Kosikowski, Komentarz do art. 4 u.s.d.g. (w:) C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2008.

8 VI SA/Wa 1957/07, opublikowany CBOSA.

łałość gospodarczą dopiero po uzyskaniu wpisu do ewidencji działalności gospodarczej. Statusu prawnego przedsiębiorcy nie nabywa się przez samo podjęcie i wykonywanie działalności gospodarczej przed uzyskaniem wpisu do ewidencji działalności gospodarczej lub podjęcia wykonywania działalności gospodarczej bez wpisu i bez intencji jego uzyskania. Zasada ta wynika z brzemienia art. 14 ust. 1 u.s.d.g. i dotyczy również osób prawnych, które mają obowiązek uzyskać wpis do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym⁹.

Sprzeciw może zostać wniesiony przez przedsiębiorcę osobiście (art. 84c u.s.d.g.), a także – jak można wywieść z treści art. 281a § 2 o.p. – przez osobę upoważnioną do reprezentowania kontrolowanego w zakresie kontroli podatkowej, ponieważ jeżeli upoważnienie nie stanowi inaczej, jest ona uprawniona do dokonywania wszystkich czynności kontrolnych¹⁰.

Z treści art. 84c u.s.d.g. można wywieść, od których czynności przysługuje sprzeciw. Ustawodawca enumeratywnie wymienia przepisy, których naruszenie przez organ kontroli może skutkować wniesieniem sprzeciwu:

- wszczęcie kontroli bez zawiadomienia przedsiębiorcy – art. 79 ust. 2 u.s.d.g.,
- wszczęcie kontroli z uchybieniem terminów – art. 79 ust. 4 u.s.d.g.,
- wszczęcie kontroli bez upoważnienia – art. 79a ust. 1,
- wszczęcie kontroli z naruszeniem treści upoważnienia do przeprowadzenia kontroli – art. 79a ust. 6 u.s.d.g.,
- nieokazanie przez kontrolującego legitymacji służbowej przed przystąpieniem do wykonywania czynności kontrolnych – art. 79a ust. 1 u.s.d.g.,
- niepoinformowanie kontrolowanego przedsiębiorcy o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli – art. 79b u.s.d.g.,
- prowadzenie kontroli bez udziału kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej – art. 80 ust. 1 u.s.d.g.,

9 Rejestr przedsiębiorców jest instytucją prawną, wprowadzoną ustawą z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 17, poz. 209).

10 D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 322–324.

- podjęcie i prowadzenie więcej niż jednej kontroli u tego samego przedsiębiorcy w sytuacji, gdy nie zachodzą przesłanki – art. 82 ust. 1 u.s.d.g.,
- przekroczenie dopuszczalnego czasu trwania kontroli – art. 83 ust. 1 u.s.d.g.,
- podejmowanie i prowadzenie kontroli bez ograniczeń czasowych – art. 83 ust. 2.

Katalog tych naruszeń jest katalogiem zamkniętym, co oznacza, iż uchybienie przez organ innym przepisom u.s.d.g. czy też dokonanie czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów o.p. lub u.k.s. nie może stanowić podstawy wniesienia sprzeciwu. Dodatkowo ustawodawca wymienił w art. 84d u.s.d.g. sytuacje, w których wniesienie sprzeciwu jest niedopuszczalne (przeprowadzenie kontroli jest niezbędne przeciwdziałaniu popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałaniu popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczeniu dowodów jego popełnienia). Oznacza to, że te same przesłanki, które są podstawą do wniesienia sprzeciwu i wstrzymania czynności kontrolnych w toku „zwykłej” kontroli, nie mogą być zastosowane w kontrolach związanych przedmiotowo z zarzutem popełnienia przez podatnika przestępstwa lub wykroczenia (karnego lub karnego skarbowego). Wniesienie sprzeciwu nie jest ponadto dopuszczalne w przypadkach wymienionych w art. 84a u.s.d.g., ale przepis ten nie obejmuje swoim zakresem kontroli podatkowej.

Zgodnie z normą art. 84c ust. 2 w zw. z ust. 3 u.s.d.g. sprzeciw należy sporządzić na piśmie, wraz z uzasadnieniem i wnieść do organu podejmującego i wykonującego kontrolę. Do osiągnięcia przewidzianych prawem skutków sprzeciwu w postaci wstrzymania czynności kontrolnych oraz wstrzymania biegu czasu trwania kontroli nie wystarczy samo jego wniesienie do organu podejmującego i wykonującego przedmiotową kontrolę. Zgodnie z dyspozycją art. 84c ust. 2 u.s.d.g. konieczne jest ponadto zawiadomienie kontrolującego na piśmie o wniesieniu sprzeciwu. Ustawa nie wskazuje, poza warunkiem pisemności, innych wymogów formalnych zawiadomienia, a w szczególności nie nakłada na przedsiębiorcę obowiązku przedłożenia kontrolującemu odpisu czy kopii sprzeciwu. Niezbędnym i minimalnym wymogiem zawiadomienia jest zawarcie w nim informacji o fakcie wniesienia sprzeciwu.

Zgodnie z regułą zawartą w art. 57 k.p.a. do 3-dniowego terminu na wniesienie sprzeciwu nie zalicza się dnia, w którym kontrola została wszczęta. Zgodnie z treścią art. 284 § 1 o.p. wszczęcie kontroli podatkowej następuje, co do zasady, poprzez doręczenie kontrolowanemu lub osobie upoważnionej do jego reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej, upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz okazanie legitymacji służbowej. Termin na wniesienie sprzeciwu liczymy od dnia następnego po dniu wszczęciu kontroli.

Inny będzie natomiast moment wszczęcia kontroli podatkowej w razie niestawienia się kontrolowanego lub osoby upoważnionej w wyznaczonym zgodnie z art. 284 § 3 o.p. terminie. W takim wypadku nastąpi ono w dniu upływu tego terminu. Zwłaszcza w tym drugim wypadku istnieje ryzyko niezachowania przez przedsiębiorcę terminu na wniesienie sprzeciwu. Z tego względu w interesie przedsiębiorcy jest, jeżeli nie może osobiście stawić się w miejscu prowadzenia kontroli, wyznaczenie osoby umocowanej do reprezentowania go w jej trakcie.

W jeszcze inny sposób jest liczony termin do wniesienia sprzeciwu na przekroczenie limitów czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy, wskazanych w art. 83 ust. 1 u.s.d.g., jeżeli przekroczenie nastąpiło w trakcie prowadzonej kontroli. Wówczas rozpoczęcie biegu trzydniowego terminu nastąpi w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie limitu czasu trwania kontroli – art. 84c ust. 4 u.s.d.g.

V. Przywrócenie terminu na wniesienie sprzeciwu

Z uwagi na wyznaczenie przez ustawodawcę niezwykle krótkiego okresu czasu, w którym można wnieść sprzeciw (3 dni robocze od dnia wszczęcia kontroli), niezwykle istotne jest rozstrzygnięcie kwestii: czy termin ten ma charakter materialnoprawny i nie podlega przywróceniu, czy też ma charakter procesowy i można go przywrócić? Ocena ta nie zawsze jest łatwa. Dokonując jej, należy brać pod uwagę nie tylko sformułowanie właściwego przepisu, jego umiejscowienie w systemie prawa (umieszczenie w ustawie bądź jej części normującej prawo materialne czy też procesowe), ale także skutki, jakie wiążą się z upływem terminu. Kiedy skutkiem tym jest wygaśnięcie prawa podmiotowego lub niemożność jego realizacji, termin ma charakter materialnoprawny,

a jeżeli określa granice czasowe dla dokonania określonej czynności w postępowaniu – jest terminem prawa procesowego (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2007 r., który oceniał instytucję zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu kontroli, o której mowa w art. 291 § 1 ustawy o.p., zgodnie z którym, jeśli kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe¹¹).

W kontekście powyższego należy uznać, że termin na wniesienie sprzeciwu ma charakter procesowy i podlega przywróceniu. Co prawda ustawodawca w art. 84c u.s.d.g. nie zawarł wprost uregulowań w zakresie warunków jego przywrócenia, niemniej w ust. 16 przedmiotowego przepisu zapisał, że do postępowań prowadzonych przez organ kontroli w następstwie wniesienia przez przedsiębiorcę sprzeciwu w zakresie nieuregulowanym w ustawie u.s.d.g. stosuje się przepisy k.p.a. Procesowy charakter przedmiotowego terminu wynika więc nie tylko z umieszczenia go w rozdziale proceduralnym ustawy, regulującym zasady kontroli przedsiębiorców, ale także z przepisów części ogólnej k.p.a., do której odsyła art. 84c ust. 16 u.s.d.g. Zgodnie z art. 58 § 1 k.p.a. w razie uchybienia terminu należy go przywrócić na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni on, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

Należy więc uznać, że organ kontrolujący przedsiębiorcę jest zobowiązany przywrócić termin na wniesienie sprzeciwu, gdy zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki z art. 58 k.p.a.:

- uchybienie terminowi nastąpiło bez winy przedsiębiorcy i brak winy zostanie przez niego uprawdopodobniony,
- przedsiębiorca złożył wnioski o przywrócenie terminu w ciągu siedmiu dni od ustania przyczyny uchybienia terminu,
- dopełnił on czynności, dla której określony był termin jednocześnie ze złożeniem wniosku o przywrócenie terminu.

Uznając prawo strony do złożenia wniosku o przywrócenie terminu na wniesienie sprzeciwu, należy zauważyć, że może to prowadzić do przedłużenia kontroli. Rozpoznanie wniosku o przywrócenie terminu następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie. Podstawą

11 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2007 r. (I SA/Kr 923/05), opublikowany w CBOSA.

jest art. 59 § 1 k.p.a. Nie można więc przystąpić do orzekania w kwestii zasadności wniesionego sprzeciwu bez uprzedniego rozstrzygnięcia wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia sprzeciwu. Brak możliwości przywrócenia terminu do wniesienia sprzeciwu stanowiłoby nieuprawnione pozbawienie kontrolowanego przedsiębiorcy prawa skorzystania z instytucji przywrócenia terminu i nieuzasadnione wyłączenie stosowania wobec niego przepisów k.p.a. Niewątpliwie stałoby to również w sprzeczności z zasadami wynikającymi z części ogólnej u.s.d.g., w tym z art. 8 i 9, zgodnie z którymi organy administracji publicznej wspierają rozwój przedsiębiorczości, tworząc korzystne warunki do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (art. 8 u.s.d.g.) oraz zasadą, że wykonując swoje zadania, w szczególności w zakresie nadzoru i kontroli, organy administracji publicznej działają wyłącznie na podstawie i w granicach prawa, z poszanowaniem uzasadnionych interesów przedsiębiorcy (art. 9 u.s.d.g.).

VI. Rozstrzygnięcie organu

Zgodnie z art. 84c ust. 9 u.s.d.g. organ kontrolny w terminie 3 dni roboczych od daty otrzymania sprzeciwu rozpatruje sprzeciw i wydaje postanowienie o odstąpieniu od czynności kontrolnych (uznaje zasadność sprzeciwu) bądź o kontynuowaniu czynności kontrolnych (według organu sprzeciw jest niezasadny).

Na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych przysługuje zażalenie do organu wyższej instancji (art. 127 § 2 k.p.a. w zw. z art. 144 k.p.a. i art. 84c ust. 16 u.s.d.g.). W przypadku prowadzenia kontroli podatkowej przez pracowników urzędu skarbowego właściwym organem II instancji będzie Dyrektor Izby Skarbowej. Kiedy natomiast kontrolę z upoważnienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, dalej: Dyrektor UKS, prowadzą inspektorzy skarbowi, organem właściwym do rozpoznania sprzeciwu jest Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, dalej GIKS.

Zażalenie należy wnieść w terminie 3 dni od dnia doręczenia przedsiębiorcy postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Rozstrzygnięcie organu wyższej instancji jest wydawane w terminie 7 dni od daty wniesienia zażalenia (art. 84c ust. 10 u.s.d.g.).

W sytuacji gdy organ wyższej instancji utrzyma w mocy postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych, przedsiębiorcy przysługuje jeszcze skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Wynika to z art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Po rozstrzygnięciu WSA stronom przysługuje skarga kasacyjna do NSA (art. 173 § 1 ustawy p.p.s.a.).

Biorąc pod uwagę, jak doniosłe są konsekwencje związane z wniesieniem sprzeciwu przez przedsiębiorcę, jak również mając na względzie krótkie terminy przewidziane na załatwianie przedmiotowych spraw, organy skarbowe musiały dołożyć wszelkiej staranności, aby przygotować się organizacyjnie do sprawnego i terminowego realizowania tych zadań. Ponadto spodziewano się, że w pierwszych miesiącach obowiązywania nowego prawa przedsiębiorcy, zyskując instrument natychmiastowego wstrzymywania czynności kontrolnych, będą z niego często korzystać.

Z uwagi na powyższe Ministerstwo Finansów Departament Kontroli Skarbowej (MF DKS), chcąc usprawnić i jednocześnie ujednolicić sposób postępowania we wszystkich urzędach kontroli skarbowej w sprawach przekazywania zażaleń przedsiębiorców do GIKS, nakazał powołanie we wszystkich urzędach koordynatorów ds. sprzeciwów i opracował specjalny tryb postępowania. Zgodnie z zaleceniem MF DKS, w każdym z urzędów kontroli skarbowej spośród pracowników urzędu dyrektorzy wyznaczyli koordynatorów ds. sprzeciwów oraz ich zastępców (zwykle są to pracownicy z komórki prawnej bądź analiz i planowania). Ze względów organizacyjnych odrębnie ustanawiano funkcję koordynatora oraz jego zastępcy w siedzibie urzędu kontroli skarbowej, a odrębnie koordynatorów i ich zastępców dla ośrodków zamiejscowych. Koordynatorzy są odpowiedzialni za monitorowanie sprzeciwów, sprawne i terminowe przekazywanie korespondencji w sprawach sprzeciwów pomiędzy urzędem kontroli skarbowej a MF DKS. Upoważnieni są również do podpisywania korespondencji kierowanej do GIKS w sprawie zażaleń przedsiębiorców na postanowienia dyrektorów UKS rozstrzygające sprzeciw.

VII. Sposób liczenia terminów

Po nowelizacji u.s.d.g. organy skarbowe miały liczne wątpliwości co do sposobu liczenia terminów w procedurze związanej z wniesieniem sprzeciwu przez przedsiębiorcę i jego rozpatrywaniem przez organ. Przede wszystkim problematyczna była data, z jaką ustawodawca wiąże skuteczne wniesienie sprzeciwu. Jest to istotne dla organu z uwagi na sposób, w jaki organ powinien liczyć termin na rozpatrzenie sprzeciwu: od momentu nadania pisma, czy też od jego wpływu do organu?

Za datę wniesienia sprzeciwu należy uznać jednak datę jego wpływu do organu. Wniosek taki jest zasadny z dwóch powodów. Gdyby przyjąć, że termin liczy się od daty nadania pisma w placówce pocztowej, mogłoby dochodzić do sytuacji, w której organ nie miałby możliwości jego dochowania z uwagi na fakt dotarcia pisma do organu po upływie terminu. Po drugie, z uwagi na fakt, że zgodnie z art. 61 § 3 k.p.a. wszczęcie postępowania na wniosek następuje z dniem doręczenia żądania organowi administracji publicznej.

Przedmiotowe stanowisko, odnośnie do sposobu liczenia terminów w trakcie procedury związanej z wniesieniem sprzeciwu, zgodne jest z orzecznictwem sądów administracyjnych. WSA w Warszawie (wyrok z dnia 28 października 2009 r.,¹² uznał, że termin na rozpatrzenie zażalenia na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych należy liczyć od dnia faktycznego otrzymania zażalenia przez organ odwoławczy, a pismo powinno zostać rozpatrzone nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia.

Ponadto należy uznać, że przez wydanie postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych rozumie się datę, w jakiej postanowienie to zostało sporządzone (podpisane) przez uprawniony organ, a nie datę jego doręczenia stronie. Wynika to z treści art. 84c ust. 11 u.s.d.g., w którym ustawodawca wyodrębnia wydanie postanowienia przez organ od daty doręczenia go przedsiębiorcy i z tym drugim momentem wiąże skutek w postaci kontynuacji czynności kontrolnych. Trafność takiej wykładni przedmiotowego artykułu potwierdza doktryna¹³. Ist-

12 III SA/Wa 1081/09, opublikowany w CBOSA.

13 W. Stachurski, Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11, s. 27–28.

niały co prawda rozbieżności, czy wydaniem interpretacji podatkowej jest jej podpisanie przez organ, czy też dostarczenie podatnikowi. Niemniej zostały one usunięte rozstrzygnięciem pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r.¹⁴ NSA, rozważając wszystkie za i przeciw, stwierdził ostatecznie, że pojęcie „niewydanie interpretacji” użyte w art. 14o § 1 o.p. nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy. Zdaniem NSA wymieniona w tym przepisie przesłanka niewydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnej), a tym samym przesłanka przyjęcia fikcji tzw. milczącej (dorozumianej) interpretacji, spełniona zostaje wtedy tylko, gdy w terminie 3 miesięcy interpretacja ta nie zostanie sporządzona i podpisana przez upoważniony organ w ramach czynności wewnętrzznego urzędowania. Moment jej doręczenia pozbawiony jest natomiast z punktu widzenia art. 14o § 1 o.p. doniosłości prawnej.

Gdyby zająć w tej sprawie inne stanowisko niż Izba Finansowa NSA i uznać, że postanowienie jest wydane w dacie doręczenia pisma przedsiębiorcy, ani organ pierwszej instancji, ani wyższego stopnia nie miałby możliwości zachowania terminów przewidzianych w u.s.d.g. z uwagi na ich krótkie okresy (3 dni w I instancji i 7 dni w II instancji). Tymczasem niezachowanie terminów do rozpatrzenia sprzeciwu oraz zażalenia skutkuje z mocy prawa odstąpieniem od czynności kontrolnych i jest równoznaczne w skutkach z wydaniem postanowienia o uznaniu przez organ słuszności wniesionego sprzeciwu bądź zażalenia – art. 84c ust. 12 i 13 u.s.d.g.

Powyższe stanowisko jest aprobowane również w orzecznictwie sądów administracyjnych. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 5 marca 2010 r.¹⁵ uznał, że „Racjonalny ustawodawca nie ustanawia terminów, których dotrzymanie zależy nie tyle od sprawnego działania organów, lecz od sprawnego działania poczty bądź ich dotrzymanie może okazać się niemożliwe nawet przy dołożeniu przez te organy najwyższej, jaka może być od nich wymagana, staranności – sytuacje takie mogłyby mieć miejsce, gdyby przyjęć, iż w terminie 3 dni roboczych powinno nastąpić również doręczenie postanowienia wydanego w wy-

14 II FPS 7/09, Lex nr 530904.

15 III SA/Wa 1494/09, opublik. CBOSA.

niku rozpatrzenia sprzeciwu lub też, iż termin na wydanie postanowienia przez organ odwoławczy zaczyna swój bieg w dacie wpływu zażalenia do organu pierwszej instancji.”

VIII. Praktyka postępowania ze sprzeciwami niedopuszczalnymi w świetle prawa

W praktyce działania organów skarbowych wątpliwości wzbudza kwestia, w jaki sposób rozpatrzeć sprzeciw, który jest niedopuszczalny ze względu na brak formalnej podstawy prawnej – tzw. *quasi*-sprzeciw. Chodzi o te sytuacje, w których przedsiębiorca zarzuca organowi naruszenie procedury niewymienione w art. 84c ust. 1 u.s.d.g. lub też gdy zachodzi wyjątek wymieniony w art. 84d, który skutkuje niedopuszczalnością wniesienia sprzeciwu (w sytuacji gdy organ przeprowadza kontrolę, powołując się na wyjątki określone w przepisach art. 79 ust. 2 pkt 2, art. 80 ust. 2 pkt 2, art. 82 ust. 1 pkt 2, art. 83 ust. 2 pkt 2 i art. 84a u.s.d.g.).

Ze względu na to, że procedura rozstrzygnięcia tak wniesionego *quasi*-sprzeciwu nie jest unormowana w u.s.d.g., należy poprzez rozwiązanie tego problemu w drodze wykładni systemowej przyjąć metodę rozstrzygnięcia takich niedopuszczalnych sprzeciwów, mając na uwadze cel wprowadzenia przepisu i skutki, jakie wywoła rozstrzygnięcie w sferze praw podatnika. Dotychczasowa praktyka działania organów kontrolnych pokazuje, że jednolita metoda działania nie została jak dotąd wypracowana. W rezultacie *quasi* sprzeciwu rozstrzygane są w różny sposób, co powoduje, że sami przedsiębiorcy nie tylko mają wątpliwości, jak prawidłowo skarżyć rozstrzygnięcia organów I instancji, ale mają także różny zakres uprawnień w tym przedmiocie, w zależności od tego, jaki organ prowadzi kontrolę przedsiębiorcy.

Wobec powyższego, rozwiązaniem problemu byłaby koherentność działań sądów administracyjnych, które poprzez orzecznictwo mogą dokonać wykładni spornych przepisów i stworzyć spójną linię orzecznictwą, a przez to przyczynić się do ujednoczenia praktyki postępowania organów skarbowych. W praktyce sądy wydają w spornej kwestii zupełnie rozbieżne orzeczenia. Analizując zarówno postanowienia organów skarbowych, jak i orzecznictwo sądów administracyjnych do-

tyczące rozpatrywania quasi sprzeciwów wnoszonych z naruszeniem przepisów u.s.d.g., doliczyć się można aż sześciu różnych sposobów ich rozstrzygania.

IX. O odmowie uwzględnienia pisma zatytułowanego sprzeciw

Sprzeciw wniesiony, a oparty na przesłance niewymienionej w art. 84c (najczęściej chodzi o sytuację, kiedy przedsiębiorca składa quasi-sprzeciw przed wszczęciem kontroli podatkowej albo po jej zakończeniu, w trakcie postępowania podatkowego) lub oparty na przesłance z art. 84d, należy rozstrzygnąć, wydając postanowienia, na które nie służy zażalenie: „O odmowie uwzględnienia pisma zatytułowanego sprzeciw”, czy też postanowienie „O stwierdzeniu niedopuszczalności środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu na czynności kontrolne”¹⁶. Podstawą wydania przedmiotowego postanowienia jest art. 216 o.p. W sytuacji, gdy sprzeciw nie jest złożony w trybie przepisów u.s.d.g., organ nie ma obowiązku zastosowania do jego rozpatrzenia k.p.a. Właściwe będzie zastosowanie jako podstawy rozstrzygnięcia Ordynacji podatkowej, gdyż postępowanie jest prowadzone wówczas tylko i wyłącznie na podstawie przedmiotowej ustawy. Zgodnie z art. 237 o.p. postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć w odwołaniu od decyzji. Dojdzie wówczas do kontroli tak wydanego postanowienia i oceny słuszności zarzutów przedsiębiorcy, której dokona organ nadrzędny nad organem, który je wydał. Opisany sposób rozstrzygnięcia sprzeciwu pozwala na uniknięcie skutków w postaci nieuzasadnionego wstrzymywania czynności kontrolnych. Jednocześnie podatnik zachowuje prawo do kontroli prawidłowości przedmiotowego rozstrzygnięcia przez organ II instancji, a także przez sąd. W przypadku stwierdzenia uchybień po stronie organu kontrolnego skutkiem może być nieuwzględnienie dowodów zebranych przez organ z naruszeniem prawa (art. 77 ust. 6 u.s.d.g. oraz 180 o.p.), a więc wszystkie negatywne konsekwencje dla

16 Por. D. Zalewski, *Kontrola podatkowa przedsiębiorcy. Procedura wstrzymania czynności kontrolnych*. „Monitor Podatkowy” 2010, nr 2, s. 31.

przedsiębiorcy związane z naruszeniem procedury kontroli przez organ skarbowy I instancji zostaną wyeliminowane.

Zdaniem Autora jest to właściwa procedura do rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwów. W taki sposób załatwia przedmiotowe sprawy Dyrektor UKS w Białymstoku. Słuszność takiego sposobu postępowania potwierdził WSA w Łodzi¹⁷.

W stanie faktycznym sprawy rozpoznawanej przez WSA Naczelnik Urzędu Celnego postanowieniem wezwał stronę do okazania dowodu. Organ prawidłowo pouczył skarżącą, że na powyższe postanowienie nie przysługuje zażalenie. Od postanowienia tego także nie przysługiwał sprzeciw. Czynności o charakterze dowodowym, w tym wezwanie do okazania przez kontrolowany podmiot dowodu z dokumentu, nie zostały wymienione w art. 84c u.s.d.g. Wobec powyższego Naczelnik Urzędu Celnego I w Ł., po otrzymaniu sprzeciwu na postanowienie w sprawie okazania dowodu, powinien powiadomić stronę o braku możliwości wniesienia sprzeciwu. Tymczasem wydał postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych. W myśl art. 84c ust. 9 ustawy organ może wydać postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych bądź o odstąpieniu od tych czynności, gdy strona korzysta z uprawnienia do wniesienia sprzeciwu. Z treści tego przepisu wynika, że wydanie postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych następuje po merytorycznym rozpoznaniu wniesionego przez stronę sprzeciwu.

Zdaniem Sądu wyrażonym w uzasadnieniu wyroku „Organ odwoławczy, rozpoznając zażalenie zauważył, co wynika z końcowego fragmentu uzasadnienia postanowienia, iż stronie nie przysługiwał sprzeciw od postanowienia. Powinien zatem uchylić zaskarżone postanowienie jako wydane bez podstawy prawnej. Jednakże błędnie orzekł o niedopuszczalności środka zaskarżenia, powołując się na przepisy art. 123, art. 134 i art. 144 k.p.a.”

Sąd uchylił postanowienia organów celnych obu instancji (w przedmiocie podatków). W uzasadnieniu wyroku WSA uznał m.in.: „W oparciu o przepisy art. 134 k.p.a. w zw. z art. 144 k.p.a. możliwe byłoby stwierdzenie przez organ odwoławczy ewentualnej niedopuszczalności zażalenia na postanowienia organu pierwszej instancji. Nieprawidł-

17 Wyrok z dnia 18 listopada 2009 r. (III SA/Łd 373/09), opublikowany w CBOSA.

łowe natomiast było wydanie przez organ odwoławczy postanowienia o stwierdzeniu niedopuszczalności środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu na czynności kontrolne. Sprzeciw nie jest środkiem odwoławczym w rozumieniu przepisów k.p.a. Zauważyć należy, iż art. 84c ust. 16 ustawy przewiduje w postępowaniach, o których mowa w ust. 9 i ust. 10, stosowanie przepisów k.p.a. Jednakże postępowania, o których mowa w ust. 9 i w ust. 10 artykułu 84c ustawy, dotyczą merytorycznego rozpoznania sprawy po wniesieniu dopuszczalnego sprzeciwu na czynności kontrolne. Jeśli wniesienie sprzeciwu na postanowienie dowodowe jest niedopuszczalne, to w niniejszej sprawie dotyczącej niedopuszczalności sprzeciwu nie mógł znaleźć zastosowania przepis art. 84c ust. 16 ustawy przewidujący stosowanie przepisów k.p.a.”

X. Zwykłe pismo do przedsiębiorcy

Kolejnym sposobem rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwów jest, zamiast wydania postanowienia przez organ, załatwienie sprawy zwykłym pismem skierowanym do przedsiębiorcy. W ten sposób rozstrzygają *quasi*-sprzeciwów niektóre organy kontroli skarbowej. Nie jest to procedura właściwa z dwóch powodów. Po pierwsze, w toku postępowania podatkowego (kontrolnego) zgodnie z treścią art. 216 o.p. należy wydawać postanowienia, które dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy. Tak ważna kwestia jak żądanie podatnika, by wszcząć postępowanie wpadkowe, moim zdaniem nie powinna być załatwiona zwykłym pismem. Ponadto rozstrzygnięcie tej kwestii bez formy postanowienia zamyka drogę podatnika do skarżenia podjętej w tej formie rozstrzygnięcia. Przedsiębiorca nie ma prawa ani do zażalenia (nie przewidują tego przepisy proceduralne), ani do skargi do sądu administracyjnego, gdyż czynności kontrolnej organu nie można uznać za czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa (por. wyrok WSA w Warszawie, VII SA/Wa 207/10, CBOSA).

Zgodnie z art. 237 o.p. tylko na postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć w odwołaniu od decyzji. Dojdzie wówczas do kontroli tak wydanego postanowienia i oceny słuszności

zarzutów przedsiębiorcy, dokonanej przez organ nadrzędny nad organem kontrolnym. W przypadku zwykłego pisma przepis nie daje upoważnienia do jego kontroli, niemniej strona może w postępowaniu w II instancji powoływać się na okoliczności i także rozstrzygnięcia w nim zawarte. Forma postanowienia dla rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwu jest bardziej właściwa z powodów proceduralnych.

XI. Postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych

Trzeci sposób to wydanie przez organ postanowienia o kontynuacji czynności kontrolnych, na które służy zażalenie na podstawie art. 84c ust. 9 pkt 2 u.s.d.g. Organy stosują wówczas procedurę odwoławczą opisaną w przedmiotowym artykule, ale z wyłączeniem niektórych przepisów, np. o wstrzymaniu czynności kontrolnych i zawieszenia terminu kontroli. W tym przypadku *quasi*-sprzeciw rozpatrywany jest na ogólnych zasadach postępowania zawartych w k.p.a. Tak postępuje np. Naczelnik Urzędu Celnego w O. W sprawie rozpatrywanej później przez WSA w Olsztynie¹⁸ wydał on postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych, mimo że formalnie pismo przedsiębiorcy nie spełniało wymogów przewidzianych dla sprzeciwu, gdyż dotyczyło czynności przeprowadzonych przez organ w postępowaniu podatkowym, a nie w kontroli podatkowej. Organ II instancji rozpatrzył zażalenie na przedmiotowe postawienie i utrzymał je w mocy.

Powyższa procedura załatwiania *quasi*-sprzeciwów nie jest właściwa. Skoro jego podstawy nie stanowi żadna z przesłanek enumeratywne wyliczona w art. 84c u.s.d.g., to do jego rozstrzygnięcia nie powinno się stosować ani przepisów u.s.d.g., ani k.p.a., a jedynie Ordynację podatkową. Poza tym organ nie może wybiórczo decydować, które z przepisów u.s.d.g. związanych ze sprzeciwem zastosuje, a które nie, gdyż nie ma żadnej podstawy prawnej do dokonywania takich rozstrzygnięć.

Sąd, rozpatrując sprawę, nie zakwestionował jednak orzeczenia organu II instancji. Co prawda z uzasadnienia nie wynika, by sąd w ogóle rozważał kwestię prawidłowości wydania przez organ I instancji postanowienia o nieuwzględnieniu sprzeciwu i o kontynuowaniu czynności

18 Wyrok z dnia 26 listopada 2009 r. (I SA/OI 591/09), opublikowany w CBOSA.

kontrolnych. Brak odniesienia się i oceny prawidłowości postępowania organu pod względem proceduralnym przy rozstrzygnięciu sporu doprowadził do usankcjonowania procedury wybranej przez organy podatkowe. W rezultacie na podstawie art. 151 p.p.s.a. sąd oddalił skargę. W identycznym stanie prawnym WSA w Łodzi¹⁹ uchylił postanowienia organów ze względu na naruszenie przepisów postępowania, które miało wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt c p.p.s.a.). Dzięki temu organ I instancji miał możliwość naprawienia błędów proceduralnych i wydania przez organ I instancji postanowienia o odmowie uwzględnienia pisma zatytułowanego „sprzeciw” i to bez prawa do wniesienia na to rozstrzygnięcie zażalenia. Niemniej w identycznym stanie prawnym sądy wydały dwa zupełnie odmienne rozstrzygnięcia, oba są prawomocne.

XII. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu na podstawie art. 165a o.p.

Jeszcze inny sposób rozstrzygnięcia *quasi*-sprzeciwów zaakceptował WSA w Olsztynie w wyroku z 27 stycznia 2010 r.²⁰ W tym przypadku Dyrektor Izby Skarbowej postanowieniem utrzymał w mocy postanowienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu na czynności dokonywane w postępowaniu podatkowym. Zarówno naczelnik, jak i dyrektor uznali, że skoro sprzeciw nie dotyczy kontroli, to nie można go rozpatrywać w trybie przewidzianym w u.s.d.g. Ich zdaniem przepisy o.p. nie przewidują uprawnienia do złożenia wniosku zawierającego sprzeciw na etapie postępowania podatkowego. Rozstrzygnięcie słuszne merytorycznie zawiera jednak w podstawie prawnej art. 165a o.p. Po otrzymaniu pisma podatnika Naczelnik Urzędu Skarbowego wydał na tej podstawie prawnej postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu. Zgodnie z pouczeniem przysługiwało na nie zażalenie, z czego podatnik skorzystał. Podnosił jednak, że złożony przez niego sprzeciw jest jednym z wniosków w trakcie już trwającego postę-

19 Por. wyrok z dnia 18 listopada 2009 r., (III SA/Łd 373/09).

20 I SA/OI 737/09, opublikowany w CBOSA.

powania podatkowego i nie jest odrębną sprawą podatkową wszczynaną na wniosek.

Dyrektor, rozpatrując przedmiotowe zażalenie, uznał jednak, że „Zasadnie zatem organ I instancji na podstawie art. 165a o.p. orzekł o odmowie wszczęcia postępowania w przedmiocie sprzeciwu. Pismo strony wszczęło odrębne postępowanie podatkowe, niezależnie od prowadzonego przez organ podatkowy postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.”

Sąd, rozstrzygając skargę przedsiębiorcy, uznał również prawidłowość skarżonych postanowień. Jego zdaniem: „Postępowanie podatkowe w rozumieniu ustawy o.p. nie jest kontrolą podatkową, a zatem zasadnym było wydanie postanowienia odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu na podstawie art. 165a o.p. Nadto przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują odrębnej instytucji prawnej służącej ustaleniu czy jakieś postępowanie ma miejsce, czy też nie. Nie można domniemywać faktu powadzenia kontroli podatkowej, bowiem postępowanie kontrolne ma ściśle określone reguły prowadzenia zawarte zarówno w Ordynacji podatkowej, jak i ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Dopiero naruszenie tych reguł daje podatnikowi prawo do ochrony w postaci możliwości wniesienia sprzeciwu.”

Sąd uznał sposób rozstrzygnięcia sprzeciwu za prawidłowy i oddalił skargę: „W tym stanie rzeczy postępowanie na skutek wniesionego sprzeciwu nie mogło być wszczęte, gdyż brak było ku temu podstaw prawnych, a skoro tak, to organ podatkowy zasadnie odmówił wszczęcia postępowania w przedmiocie sprzeciwu, powołując jako podstawę postanowienia art. 165a o.p.”

Wyrok moim zdaniem należy uznać za błędny, mimo że merytorycznie rozstrzygnięcie jest właściwe i zawiera bardzo interesujące argumenty uzasadniające, dlaczego postępowania kontrolnego i podatkowego nie można uznać za kontrolę w rozumieniu przepisów u.s.d.g., a quasi-sprzeciwu wniesionego na czynności w postępowaniu nie można rozpatrywać w trybie przewidzianym w u.s.d.g. i k.p.a. Niewłaściwe jest jednak uznanie przez sąd podstawy prawnej rozstrzygnięcia organów – art. 165a o.p. i stwierdzenie, że pismo strony (quasi-sprzeciw) wszczęło odrębne postępowanie podatkowe, niezależnie od prowadzo-

nego przez organ podatkowy postępowania podatkowego w przedmiocie podatku VAT. *Quasi*-sprzeciw oparty jest na podstawie prawnej sprzeciwu z art. 84c u.s.d.g., rzecz jasna błędnie, ale również nie wszczy-
na jako taki odrębnego postępowania podatkowego. Z tej choćby przy-
czyny, że co prawda powinno się go rozpatrzyć w trybie o.p., gdyż jest
złożony w postępowaniu podatkowym, ale dotyczy zarzutów na czyn-
ności kontrolne. Nie można uznać, że instytucja służąca w swej isto-
cie wstrzymaniu czynności kontrolnych, a jeśli zasadna, to rozpatrywa-
na na gruncie przepisów u.s.d.g. i k.p.a., jest odrębnym postępowaniem
podatkowym. Celem postępowania podatkowego jest bowiem – w sze-
rokim znaczeniu określonym przez prawo – zorganizowany ciąg czyn-
ności organów podatkowych, mających na celu ustalenie zobowiązań
podatkowych oraz ich dobrowolną realizację.²¹ Cel postępowania jest
więc zawsze związany z prawidłowym wymiarem zobowiązania po-
datkowego bądź jego ustaleniem, a nie skarżeniem konkretnych czyn-
ności organu w kontroli podatkowej, czy nawet w samym postępowaniu
podatkowym. Mając na uwadze zakres przedmiotowy postępowania
podatkowego i jego cel, nie można uznać sprzeciwu za żądanie wszczę-
cia odrębnego postępowania, gdyż przepisy art. 165 i 165a o.p. odwołu-
ją się wprost właśnie do postępowania podatkowego, a nie do dowolne-
go postępowania.

XIII. Postanowienie o umorzeniu postępowania jako bezprzedmiotowe

Inny sposób rozstrzygnięcia sprzeciwu znalazł Generalny Inspek-
tor Kontroli Skarbowej, dalej: GIKS. Uznał, że w przypadku rozpozna-
nia *quasi*-sprzeciwu w I instancji, w II instancji organ odwoławczy
powinien uchylić postanowienie i umorzyć postępowanie jako bez-
przedmiotowe.

W stanie faktycznym sprawy rozpoznanej przez WSA w War-
szawie wyrokiem z 28 października 2009²², po złożeniu przez przed-
siębiorcę zażalenia na postanowienie Dyrektora UKS o kontynuowa-

21 M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, Toruń 1998, s. 103.

22 III SA/Wa 1080/09, opublikowany w CBOSA.

niu czynności kontrolnych, GIKS na podstawie m.in. art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. uchylił postanowienie dyrektora i umorzył postępowanie w sprawie. W tym stanie faktycznym uchylono więc postępowanie w sprawie sprzeciwu, które toczyło się w I instancji, jako bezprzedmiotowe. GIKS wskazał, że sprzeciw został złożony w związku ze wszczęciem postępowania kontrolnego wobec skarżącego jako byłego wspólnika spółki cywilnej. Przepisy ustawy mają tymczasem zastosowanie do przedsiębiorcy, zdefiniowanego w art. 4 ust. 1 i ust. 2 u.s.d.g. Były wspólnik nie jest przedsiębiorcą, zatem wszczęcie kontroli u takiego podmiotu nie podlega rygorom nałożonym ustawą. Skarżący jako były wspólnik cywilny nie był uprawniony do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 84c ust. 1 ustawy. Stąd uchylenie postępowania i umorzenie postępowania.

Tymczasem Sąd uznał, że z akt postępowania nie wynika żadna przesłanka pozwalająca przyjąć, że skarżący nie miał statusu przedsiębiorcy. Skoro więc status taki mu przysługiwał, to GIKS zobowiązany był merytorycznie rozpatrzyć zażalenie, a nie umarzać postępowanie w sprawie. Zważyć też należy, że podstawa rozstrzygnięcia GIKS nie była właściwa. Skoro podatnik nie miał statusu przedsiębiorcy, a złożone przez niego pismo nie było sprzeciwem, to nie można takiego *quasi*-sprzeciwu rozstrzygać na podstawie przepisów k.p.a., gdyż mają one zastosowanie wyłącznie do sprzeciwów złożonych w trybie art. 84c u.s.d.g. i spełniających przesłanki wskazane w przedmiotowym przepisie.

XIV. Ustosunkowano się w decyzji kończącej postępowanie kontrolne

Z informacji uzyskanych w biurze prasowym Ministerstwa Finansów wynika, że niektóre organy kontroli skarbowej sprawę odpowiedzi na tzw. *quasi*-sprzeciw rozstrzygają dopiero w decyzji kończącej postępowanie kontrolne. Jest to działanie w sposób oczywisty nieprawidłowe, a nawet uznać je należy za rażące naruszenia prawa. Strona bowiem składała w jej mniemaniu prawidłowy sprzeciw w trybie art. 84c u.s.d.g., ale nie otrzymuje nań odpowiedzi i nie wie czy on został rozpatrzony i w jaki sposób. Poprzez *per facta concludentia* może domyślić się, że sprzeciwu nie uwzględniono, ma jednak pełne prawo składać w takim

przypadku skargę na beczynność organu kontrolnego w sprawie nierozpoznania sprzeciwu. W opisywanym przypadku dopiero na koniec postępowania, z decyzji, strona dowiadyuje się ostatecznie, jakże ten jej sprzeciw potraktowano. Skutek takiego załatwienia sprawy może być tylko jeden: decyzja jest do uchylecia, podstawowe prawa strony i zasady postępowania podatkowego zostały naruszone poprzez takie działanie organu (zasada zaufania, zasada informowania, zasada legalizmu) można tutaj mówić nawet o rażącym naruszeniu prawa przez organ.

XV. Wnioski

Z powyższych orzeczeń wynika duże zróżnicowanie sposobów postępowania organów i samych sądów administracyjnych I instancji w zakresie sposobu rozpatrywania sprzeciwów wnoszonych w sprzeczności z zapisami art. 84c u.s.d.g. Jako przykład daleko idącej niekonsekwencji sądów rozpoznających *quasi*-sprzeciw należy podać również wyrok WSA we Wrocławiu z 8 marca 2011 r.²³ Sąd, rozstrzygając skargę na beczynność organu kontroli skarbowej w przedmiocie nieodniesienia się do wniesionego *quasi*-sprzeciwu, uznał, że słusznie z prezentowanym przez autora poglądem nie powinien być on rozpoznany w trybie przewidzianym w u.s.d.g. Niemniej jednak sąd, przytaczając pogląd autora niniejszego artykułu, dodał, że w orzecznictwie wyrażane było także przekonanie, że jeżeli „postępowanie na skutek wniesionego sprzeciwu nie mogło być wszczęte, gdyż brak było ku temu podstaw prawnych, a skoro tak, to organ podatkowy zasadnie odmówił wszczęcia postępowania w przedmiocie sprzeciwu, powołując jako podstawę postanowienia art. 165a o.p.”²⁴ W rezultacie WSA we Wrocławiu uznał, że „Rozstrzygnięcie, który z zaprezentowanych poglądów jest prawidłowy i powinien stanowić podstawę działania organów, wykracza jednak poza ramy postępowania w przedmiocie beczynności”. Wykazał się jednak niekonsekwencją, gdyż dalej stwierdził, że w postępowaniu w sprawie rozpoznania takiego *quasi*-sprzeciwu istotne jest jedynie, iż organ wydał rozstrzygnięcie, z którego wynika, że uważa, iż

23 I SA/Wr 5/10, CBOSA.

24 Zob. przytaczany już wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 listopada 2009 r., (I SA/OI 373/09), CBOSA.

wniesione pismo nie może być rozpoznane. „Rozstrzygnięcie to, w ocenie sądu zawarte jest w piśmie Dyrektora UKS z dnia 1 lipca 2010 r. Pismo to – jakkolwiek ułomne pod względem formy i niezawierające odpowiednich pouczeń – stanowi jednak niewątpliwie wyraz woli organu pozostawienia wniesionego „sprzeciwu” bez rozpoznania. Jest to bez wątpienia istotne rozstrzygnięcie kwestii w toku postępowania. Zgodnie zaś z art. 216 § 1 o.p., w toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia”. Sąd dalej dokonał analizy elementów istotnych postanowienia i pisma organu, uznając, że są one spójne. Pismo organu jest więc w istocie postanowieniem, a więc rozstrzygnęło o istocie sprawy (pozostawieniu quasi sprzeciwu bez rozpoznania). W praktyce sąd przyznał więc jednak rację autorowi i wskazał postanowienie wydane na podstawie art. 216 o.p. jako właściwy sposób rozstrzygnięcia sporu.

Na zmianę tej różnorodnej i swobodnej praktyki organów skarbowych oraz wojewódzkich sądów administracyjnych mogłoby wpłynąć orzecznictwo NSA, które uporządkowałoby tryb rozpatrywania *quasi*-sprzeciwów i wskazało spójną procedurę postępowania w tych sprawach. Jest to niezbędne z uwagi na konieczność zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy skarbowe, a także orzecznictwo sądów administracyjnych. Niewątpliwie wskazane byłoby podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów art. 84c u.s.d.g i odpowiedniego trybu postępowania, gdyż – jak widać z opisanych orzeczeń – problem ten już wywołał rozbieżności w judykaturze.

Jak powołano na wstępie artykułu, na razie liczba sprzeciwów wnoszonych przez przedsiębiorców nie jest znacząca, ale popularność tego środka zaskarżenia z pewnością będzie rosnać. Mała liczba sprzeciwów wynika nie tyle z nieskuteczności nowelizacji u.s.d.g., ale ze zmiany taktyki działania organów, w tym przede wszystkim urzędów kontroli skarbowej, które zbierają materiał dowodowy w postępowaniu kontrolnym, a kontrolę wszczynają w większości przypadków tylko wtedy, kiedy ustawa pozwala im na wyłączenie stosowania limitów czasowych trwania kontroli. Słaba znajomość i niezrozumienie nowych przepisów przez przedsiębiorców powoduje, że niektóre z nich, a więc tzw. *quasi*-sprzeciwu wnoszone są bezzasadnie, tzn. wtedy, kiedy organy skarbowe nie prowadzą kontroli podatkowej, a postępowanie kontrolne bądź podatkowe.