

# DOWÓD Z CZYNNOCI SPRAWDZAJĄCYCH W PRAKTYCE DZIAŁANIA ORGANÓW KONTROLI SKARBOWEJ

DARIUSZ ZALEWSKI

## Wprowadzenie

Czynności sprawdzające stanowią odrębny rodzaj procedury podatkowej, odmienny od kontroli podatkowej, czy też postępowania kontrolnego o najmniej sformalizowanym charakterze. W praktyce, organy skarbowe często stosują czynności sprawdzające organy podatkowe, rzadziej i w niepełnym zakresie czynią to organy kontroli skarbowej.

Czynności sprawdzające z uwagi na swoją odmienność od kontroli podatkowej nie są w doktrynie i orzecznictwie traktowane jednolicie. W piśmiennictwie czynności sprawdzające uważa się czasem za część kontroli podatkowej, różniącą się od niej tylko techniką postępowania.<sup>1</sup> W związku z tym określa się je z reguły jako wstępną kontrolę podatkową o charakterze formalnym.<sup>2</sup> Część doktryny uważa je natomiast za rodzaj postępowania odrębnego, prowadzonego poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym i stanowiącego odmienny typ postępowania quasi-kontrolnego.<sup>3</sup>

W szeregu orzeczeń sądów administracyjnych zwrócono z kolei uwagę na konsekwencje odrębnego charakteru czynności sprawdzających w porównaniu ze specyfiką kontroli podatkowej. W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 9 lutego 2010 r.,<sup>4</sup> stwierdzono, że czynności sprawdzające uregulowane zostały w dziale V, a kontrola podatkowa w dzia-

---

1 Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2008, s. 316.

2 Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon Ordynacji podatkowej, Wrocław 2007, s. 31.

3 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa, Toruń 2002, s. 867.

4 I SA/GI 1026/09, Lex nr 559419.

le VI o.p. jako odrębne instytucje prawa odnoszące się do różnych stanów faktycznych i prawnych, z własną procedurą i odmiennymi celami.

Z kolei w wyroku WSA w Łodzi z dnia 13 kwietnia 2004 r.,<sup>5</sup> stwierdzono, że czynności sprawdzające prowadzone są w trybie przepisów zawartych w dziale V o.p. (art. 272–280 o.p.) i nie są tożsame z kontrolą podatkową, o której mowa w dziale VI o.p. (art. 281–292 o.p.). Na tej podstawie Sąd uznał, że czynności sprawdzające nie są przeszkodą do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług (dotyczącej zobowiązania podatkowego za niektóre miesiące 2000 r. na podstawie art. 81 § 1 o.p. – obecnie kwestię tę reguluje art. 81a o.p.).

Czynności sprawdzające na podstawie przepisów o.p. mogą dotyczyć sprawdzenia przez organy skarbowe u podatnika jedynie trzech okoliczności. Po pierwsze, zgodnie z art. 272 pkt 1 o.p. służą dokonaniu oceny, czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków: składanie dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów. Literalna wykładnia tego przepisu sugeruje, że czynności sprawdzające nie dotyczą wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych powstających na mocy decyzji ustalających ich wysokość.

Po drugie, celem czynności sprawdzających stosownie do art. 272 pkt 2 o.p. jest zbadanie formalnej poprawności deklaracji, jak również dokumentów niezbędnych do sprawdzenia terminowego wpłacania podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Ocena ta ma na celu sprawdzenie, czy dokument nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek i został sporządzony zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa.

Po trzecie, celem czynności sprawdzających będzie również ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do jego realizacji służą środki dowodowe określone w art. 275 i 276 o.p. (prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii, jeśli podmiot skorzystał z ulg podatkowych, ponadto uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w za-

---

5 I SA/Łd 620/2003, Lex nr 127017.

kresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika, wreszcie prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu, z którym związane były ulgi inwestycyjne).<sup>6</sup>

Podsumowując rozważania o charakterze prawnym, z art. 272 i n. o.p. wynika, że czynności sprawdzające są traktowane jako osobna instytucja, mająca charakter formalny i wstępny. Z drugiej strony nie ulega wątpliwości, iż są one elementem postępowania podatkowego i rodzajem czynności kontrolnych organów skarbowych. Pod względem formalnym nie utożsamia się ich jednak ani z kontrolą podatkową, ani z czynnościami dowodowymi w postępowaniu podatkowym czy postępowaniu kontrolnym. Konsekwencją ustaleń poczynionych przez organy skarbowe w wyniku czynności sprawdzających może być wszczęcie postępowania podatkowego, postępowania kontrolnego lub postępowania egzekucyjnego (por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 października 2008 r.,<sup>7</sup>). Prowadzenie kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających w odniesieniu do danego podatku za określony rok podatkowy nie wyłącza możliwości jednoczesnego podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających w odniesieniu do podatku za inne lata podatkowe (por. wyrok NSA OZ w Łodzi z dnia 30 stycznia 2002 r.,<sup>8</sup>).

Należy zauważyć, że dokonywanie czynności sprawdzających nie jest ograniczone czasowo i może być podejmowane wielokrotnie, nawet w tym samym zakresie przedmiotowym i podmiotowym. Działania organu skarbowego unormowane w dziale V o.p. nie tworzą bowiem powagi rzeczy osądzonej. Dlatego też ich podjęcie nie stwarza gwarancji dla przedsiębiorcy czy też innego podatnika, którego dotyczą, że poddane ocenie działania czy dokumenty były prawidłowe. Zdaniem M. Niezgódki–Medek organ skarbowy, podejmując po raz kolejny czynności sprawdzające u tego samego podmiotu, dotyczące tych jego działań, które już były sprawdzane, musi pamiętać, że obowiązują

---

6 C. Kosikowski, Komentarz do art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

7 I SA/Rz 557/08, Lex nr 589862.

8 I SA/Łd 693/00, Lex nr 589856.

ją go zasady ogólne postępowania podatkowego i kontrolnego, do których odsyła się w art. 280 o.p. Szczególnie istotne jest w tym aspekcie prowadzenie czynności sprawdzających zgodnie z prawem (art. 120 o.p.), w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.).<sup>9</sup> W tym aspekcie można by postawić tezę, że zbyt częste stosowanie wobec tego samego podmiotu w tym samym zakresie czynności sprawdzających może być skutecznym zarzutem nieprawidłowości działania organu w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym.

## **1. Zakres czynności sprawdzających dokonywanych przez organy kontroli skarbowej**

Organy kontroli skarbowej na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s. – mają prawo do stosowania w zakresie nieuregulowanym w postępowaniu kontrolnym odpowiednich przepisów ordynacji podatkowej. Teoretycznie pozwala więc to na wykorzystywanie przez organy kontroli skarbowej przepisów działu V o.p., który normuje zasady prowadzenia czynności sprawdzających. W praktyce działania tych organów przepisy te jednak nie są wykorzystywane. Jedynym wyjątkiem jest prowadzenie przez organy kontroli skarbowej tzw. kontroli krzyżowej (ma charakter czynności sprawdzającej), która jest odrębnie uregulowana w art. 13b u.k.s. dla organów kontroli skarbowej, a dla organów podatkowych w art. 274c o.p. (wcześniej oba rodzaje organów stosowały dla kontroli krzyżowej ten sam art. 288a o.p.). Specyfiką art. 13b u.k.s. jako formy czynności sprawdzających jest to, że nie może on być stosowany samodzielnie, ale jego użycie zawsze powinno mieć związek z postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową prowadzoną u kontrolowanego. Dopiero w takiej sytuacji jest możliwość przeprowadzenia czynności sprawdzających (nazywane są one potocznie kontrolą krzyżową lub „krzyżówką”) u jego kontrahenta (instytucja ta zostanie omówiono szczegółowo w dalszej części opracowania).

W związku z tym, że czynności sprawdzające stwarzają organom kontroli skarbowej dodatkowe możliwości w zakresie weryfiko-

---

9 M. Niezgódka–Medek, Komentarz do art. 272, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

wania podatników, narzuca się pytanie, dlaczego mimo istnienia formalnej podstawy prawnej organy te praktycznie nie stosują czynności sprawdzających poza tzw. kontrolą krzyżową? Przede wszystkim wynika to z charakteru samych czynności. Organy skarbowe, a w praktyce wyłącznie organy podatkowe, stosują je jako rodzaj wstępnej weryfikacji deklaracji podatkowych składanych przez podatnika. Deklaracje te składane są do urzędów skarbowych i z tego tytułu to właśnie one zajmują się ich wstępną weryfikacją. Organy podatkowe na podstawie art. 272 o.p. sprawdzają, czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków: składania dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów. Weryfikują również, czy dokumenty składane przez podatnika nie zawierają błędów lub oczywistych omyłek i zostały sporządzone zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa. Tymczasem głównym zadaniem kontroli skarbowej jest, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.k.s., kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych oraz ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Celem kontroli skarbowej jest więc sama kontrola i wykrywanie nieprawidłowości w zakresie wywiązywania się przez podatników ze swoich zobowiązań podatkowych, a nie weryfikacja poprawności wypełnienia przez podatnika dokumentów podatkowych.<sup>10</sup>

## 2. Charakter prawny regulacji z art. 13b u.k.s.

Czynności organu kontroli skarbowej opisane w art. 13b u.k.s. powszechnie określane są mianem kontroli krzyżowej. Nazwa ta jest powszechnie stosowana nie tylko przez samych pracowników organów skarbowych, ale także w doktrynie i orzecznictwie, mimo iż nie są to czynności kontrolne *sensu stricte*. Kontrola krzyżowa w rozumie-

10 Zob. więcej D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 336–348.

niu przepisów ustawy o kontroli skarbowej, jak i art. 274c o.p. wcale nie jest kontrolą, ale zalicza się ją do czynności sprawdzających. Stosowanie określenia „kontrola krzyżowa” wynika z faktu, iż przed dniem 21 sierpnia 2004 r. tzw. kontrola krzyżowa unormowana była w art. 288a o.p. Zgodnie z ówczesnym brzmieniem przepisu stanowiła ona kontrolę kontrahenta podmiotu kontrolowanego i jej istotą było sprawdzenie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahentów kontrolowanego. W praktyce kontrola ta polegała na ustaleniu, czy dokumenty znajdujące się w dokumentacji księgowej kontrolowanego (z reguły faktury VAT) znajdują swoje odzwierciedlenie w dokumentacji i księgach podatkowych jego kontrahenta. Instytucja ta miała dwójaki charakter. Posiadała zarówno cechy czynności sprawdzających, jak i kontroli podatkowej *sensu stricte*.

Przedsiębiorcy postulowali konieczność zapewnienia podmiotom gospodarczym ochrony prawnej przed zbędnymi kontrolami. W ich opinii znaczna liczba organów kontrolujących, ich szerokie kompetencje, częsty zbieg kilku niezależnych kontroli w jednym czasie nie sprzyjały rozwojowi przedsiębiorczości i postulowali zmianę takiego stanu rzeczy. W rezultacie kontrola krzyżowa straciła swój charakter czynności w ramach kontroli podatkowej. Obecnie sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów podatnika u jego kontrahentów odbywa się w ramach czynności sprawdzających.<sup>11</sup>

Dokonywana czynność sprawdzająca nie wymaga wydania szczególnego upoważnienia. Czynności sprawdzające nie stanowią czynności kontroli podatkowej, a zatem okres oczekiwania na protokół z czynności sprawdzających nie jest wliczany do czasu trwania kontroli, ani też nie wymaga zawieszenia kontroli podatkowej. Kontrola krzyżowa nie musi mieścić się w ramach właściwej kontroli. Kontrolę krzyżową, w ramach czynności sprawdzających, można uzupełnić już po zakończeniu kontroli podatkowej, a w ramach trwającego postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej.<sup>12</sup> Dzięki umiejscowieniu kontroli krzyżowej w ramach czynności sprawdzają-

---

11 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 292–293.

12 Pismo z dnia 12 lipca 2005 r. Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów, SP1/768/033–235/1584/04/AA, „Biuletyn Skarbowy” 2005, nr 4, s. 14.

cych możliwe jest sprawdzenie kontrahentów podatników bez konieczności wszczęcia u nich kontroli i wliczania okresu tego sprawdzania do czasu kontroli u podatnika. Jest to zasadne z punktu ekonomiki postępowania kontrolnego i jego szybkości, a jednocześnie nie są naruszane gwarancje procesowe kontrolowanego podatnika. Wszystkie czynności organu podatkowego dotyczą wtedy wyłącznie dokumentów. Podatnik nie musi być o nich wcześniej powiadamiany i nie bierze w nich udziału. Analizowane dokumenty zostaną włączone do akt sprawy i wtedy podatnik będzie miał możliwość ustosunkowania się do ich treści.<sup>13</sup>

Czynności kontrolne, które wykonywane są u danego podmiotu, pozostają formalnie rzecz biorąc czynnościami, które wykonywane są w ramach postępowania kontrolnego prowadzonego względem innego podmiotu. Czynności kontroli krzyżowej nie są więc kontrolą u tego podmiotu, u którego są prowadzone. Są one elementem postępowania prowadzonego u innego podmiotu, którego kontrahentem jest podmiot, gdzie prowadzona jest kontrola krzyżowa. W związku z takim ukształtowaniem czynności kontroli krzyżowej, nie obowiązuje tu zasada prowadzenia u przedsiębiorcy jednej kontroli (art. 82 u.s.d.g.) oraz nie liczą się one do maksymalnego czasu trwania kontroli (art. 83 u.s.d.g.). U tego podmiotu, którego faktycznie dotyczą czynności kontrolne, stanowią tzw. czynności sprawdzające.

### **3. Zasady prowadzenia kontroli krzyżowej**

Artykuł 13b u.k.s. pozwala organowi kontroli skarbowej w związku z prowadzonym postępowaniem kontrolnym u danego podatnika (a więc już po wszczęciu postępowania) na sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów, będących w posiadaniu jego kontrahentów, w zakresie objętym prowadzonym postępowaniem. Warunkiem zastosowania tej instytucji jest wykonywanie przez kontrahentów kontrolowanej działalności gospodarczej. Przepis nie ma zastosowania do kontrahentów podatnika, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 3 pkt 9 o.p., a więc o charakterze zarobkowym,

---

13 D. Zalewski, Kontrola krzyżowa w procedurze podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4, s. 37–38.

np. do różnych organizacji *non-profit*, takich jak fundacje lub stowarzyszenia, a także kościelnych osób prawnych, chyba że podejmują one także działalność zarobkową i z tego tytułu są kontrahentami kontrolowanego. Należy także uznać, że czynność kontroli krzyżowej może być podjęta tylko u takiego przedsiębiorcy, którego transakcje z podmiotem kontrolowanym mają związek z wykonywaną przez niego działalnością gospodarczą. Jeśli zatem kontrahent podmiotu kontrolowanego wprawdzie prowadzi działalność gospodarczą, lecz dokonuje u niego zakupów i występuje wyłącznie jako konsument, nie będzie możliwe podjęcie wobec niego czynności kontroli krzyżowej. Rozróżnienia statusu kontrahenta będzie możliwe przede wszystkim na podstawie rodzaju dokumentacji, jaką zastała potwierdzona dana transakcja (paragon fiskalny albo faktura).

W związku z ograniczonym zakresem przedmiotowym kontroli krzyżowej „prawidłowość i rzetelność” – a więc zgodność ze stanem faktycznym – dokumentów odzwierciedlających związki pomiędzy podatnikiem a jego kontrahentami wykonującymi działalność gospodarczą, przewidziano uproszczony sposób działania organów kontroli skarbowej, które od kontrahenta kontrolowanego mogą żądać przedstawienia wyłącznie dokumentów.

W praktyce procedura stosowania kontroli krzyżowej jest prowadzona zgodnie z zasadami zawartymi w Ordynacji podatkowej. W ustawie o kontroli skarbowej ta kwestia nie jest bowiem unormowana i poprzez art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie nieuregulowanym stosuje się do niej przepisy ordynacji podatkowej. W związku z tym, że kontrola krzyżowa jest w ordynacji uregulowana w Dziale V Czynności sprawdzające, to mają dla niej odpowiednio zastosowanie procedury przewidziane dla postępowania podatkowego (art. 280 o.p.).

Wobec powyższego, według stanowiska Ministra Finansów,<sup>14</sup> przed wszczęciem kontroli krzyżowej istnieje możliwość wezwania kontrahenta, stosownie do art. 155 o.p. do przedłożenia dokumentów będących przedmiotem czynności sprawdzających. W wezwaniu należy wskazać, czy powinien to zrobić osobiście, czy też może uczynić

14 Pismo Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów z dnia 17 sierpnia 2004 r., SP1/592/8012–128/1200/04/AA, „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 5, s. 20.



to za pośrednictwem pełnomocnika lub też przesłać je do organu kontroli skarbowej. Ponadto w wezwaniu tym należało wyraźnie określić zakres dokumentów, które będą przedmiotem czynności sprawdzających, np. wszystkie faktury sprzedaży za miesiąc maj 2009 r. dla kontrolowanego X bądź też precyzyjnie określić te dokumenty, np. faktura z dnia 15 stycznia 2010 r. Nr 23/2010.

Zauważyć należy, że kierowanie powyższego żądania na podstawie zarówno art. 13b u.k.s., jak i art. 155 o.p. nie jest konieczne. Prawo do żądania takich dokumentów wynika bowiem z normy art. 13b ust. 1 u.k.s. i odwoływanie się do Ordynacji nie jest zasadne. Niemniej jednak art. 155 o.p. może mieć zastosowanie bezpośrednio po zakończeniu czynności kontroli krzyżowej, o czym w dalszej części artykułu.

Nie można w ramach czynności sprawdzających prowadzonych na podstawie tego przepisu prowadzić postępowania dowodowego, np. powoływać biegłych do oceny tych dokumentów. Wyklucza to możliwość stosowania w przypadku czynności sprawdzających przepisów Rozdziału 11, z Działu IV o.p. (Dowody). Nie ma również podstaw do zabezpieczenia takich dokumentów. Kontrahent kontrolowanego ma je jedynie przedstawić, a organ podatkowy nie może żądać ich wydania, tak jak ma to miejsce w toku kontroli podatkowej.

Po przeprowadzeniu czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego organ ma obowiązek sporządzić protokół, stosując odpowiednio przepisy dotyczące protokołów w postępowaniu podatkowym – tj. art. 172, 173 i 176 (rozdział 9 dział IV o.p. w zw. z art. 280 o.p.). Protokół sporządzony z czynności sprawdzających przeprowadzonych u kontrahenta, zgodnie z art. 181 o.p., stanowi dowód w postępowaniu kontrolnym i kontroli podatkowej (por. art. 292 o.p.) prowadzonym u podatnika.

Protokół wraz z załącznikami w postaci dokumentów zgromadzonych w ramach czynności sprawdzających mogą stanowić odpowiednio załącznik do protokołu kontroli lub jeden z dowodów w postępowaniu kontrolnym, odrębny od dowodów zgromadzonych w toku kontroli podatkowej, w zależności do tego, czy czynności te zostaną przeprowadzone w trakcie kontroli podatkowej, czy też po jej zakończeniu, ale w ramach postępowania kontrolnego.

#### **4. Wątpliwości prawne co do zakresu stosowania art. 13b u.k.s.**

Praktyka organów kontroli skarbowej odnośnie do stosowania kontroli krzyżowej bywa różna. Ich pracownicy mają czasem wątpliwości, jakie dokumenty mogą weryfikować w toku czynności sprawdzających, a więc odnośnie do zakresu przedmiotowego prowadzonych czynności. Skoro kontrahent kontrolowanego poddawany czynnościom sprawdzającym nie jest stroną ani kontroli podatkowej, ani postępowania podatkowego, które dotyczą kontrolowanego i jego związek z nim polega jedynie na tym, że u niego znajdują się kopie – przy sprzedaży (lub oryginały przy zakupie) – dokumentów, których odpowiednie egzemplarze ma podatnik, powstaje pytanie, czy kontrola krzyżowa nie powinna ograniczyć się do sprawdzenia jedynie prawidłowości i rzetelności tych właśnie dokumentów? Pozytywna odpowiedź na to pytanie oznaczałaby, że praktyka niektórych organów skarbowych, żądających od kontrahentów nie tylko dokumentów dotyczących transakcji z kontrolowanym podatnikiem, ale również np. ewidencji VAT, jest pozbawiona podstawy prawnej.<sup>15</sup>

Z art. 13b u.k.s. i art. 274c o.p. wynika, że kontrolujący może żądać od kontrahentów kontrolowanego podatnika (przedsiębiorców) przedstawienia dokumentów (w zakresie objętym kontrolą). Dokument to jakikolwiek przedmiot mający wartość dowodową lub informacyjną. Natomiast zbiór dokumentów mających wartość dowodową, informacyjną lub opisową określa się mianem dokumentacji.<sup>16</sup> Moim zdaniem nie ma więc przeszkód, aby w toku czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej) oprócz dokumentów – kopii faktury czy też umowy kontrahenta kontrolowanego podatnika – zażądać pozostałej dokumentacji, czyli także ewidencji i ksiąg, czy też dokumentów magazynowych świadczących np. o wysłaniu towaru do kontrahenta, jeżeli zawiera ona informacje (dokumenty), które mieszczą się w zakresie kontroli krzyżowej. Ich sprawdzenie musi mieć na celu zweryfikowanie prawidłowości i rzetelności transakcji pomiędzy kontrahentem a kontrolowanym podatni-

---

15 A. Biedacha, Kontrola krzyżowa w firmie kontrahenta, „Rzeczpospolita” z 16 marca 2006 r.  
16 Słownik języka polskiego PWN, Warszawa 2009, wydanie internetowe dostępne na stronie <http://sjp.pwn.pl/>

kiem. Zatem zakres sprawdzanej dokumentacji kontrahenta zależy od metody przyjętej przez kontrolującego. Niekiedy można potwierdzić, że transakcja miała miejsce wyłącznie na podstawie samej faktury. Dokładne sprawdzenie transakcji – czy ją zaewidencjonowano, opłacono i wydano towar, można przeprowadzić tylko na podstawie pozostałej dokumentacji kontrahenta.

Z przepisów o kontroli krzyżowej wynika, że możliwy jest jej szerszy zakres niż tylko przedłożenie kopii bądź oryginałów faktur dokumentujących transakcje między podatnikiem i jego kontrahentem. Kontrola innej dokumentacji jest możliwa, ale tylko pod warunkiem, że ograniczy się do sprawdzenia i porównania transakcji wyłącznie między kontrolowanym a jego kontrahentem i tylko informacji o tych transakcjach ma prawo żądać kontrolujący. Powinien więc on otrzymać wgląd nie do całej ewidencji, a jedynie w opisywanym zakresie. To samo dotyczy dowodów dokumentujących takie transakcje oraz towarów bądź usług występujących w tej transakcji, np. dowód magazynowy wydania towaru sprzedanego później przez kontrahenta kontrolowanemu, czy też dowodów dokumentujących płatności w związku z zakupem lub sprzedażą. Nie ma natomiast podstaw prawnych do zabezpieczenia takich dokumentów. Kontrahent kontrolowanego ma je jedynie przedstawić, a organ podatkowy nie może żądać ich wydania, tak jak ma to miejsce w toku kontroli podatkowej u danego kontrolowanego; może jednak sporządzić z nich kopie i włączyć je jako załącznik do protokołu.

Prawidłowość takiego stanowiska potwierdza najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych. WSA w Szczecinie<sup>17</sup> uznał, że w świetle przepisu art. 13b oraz art. 33a ustawy z 1991 r. kontrola krzyżowa może dotyczyć dokumentów obrazujących zapłatę prowizji za prowadzone na portalu internetowym transakcje, a także dokumentów obrazujących również te transakcje, w których administrator portalu pośredniczył.

Podobne stanowisko zajął we wcześniejszym orzeczeniu WSA w Gliwicach,<sup>18</sup> który uznał, że art. 274c o.p. wskazuje na uprawnienie organów podatkowych do żądania od kontrahentów podatnika wyko-

---

17 Wyrok z dnia 16 czerwca 2009 r., I SA/Sz 172/09, Lex nr 511148.

18 Wyrok z dnia 25 czerwca 2008 r., I SA/GI 97/08, Lex nr 494301.

nujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą, a nie jedynie faktur VAT. Zdaniem Sądu samo sprawdzenie istnienia kopii faktury VAT u wystawcy, bez weryfikacji, czy 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.

Tożsamy stanowisko zajął w tej kwestii również WSA w Warszawie.<sup>19</sup> Zdaniem Sądu wyrażonym w uzasadnieniu wyroku ustawodawca nie wprowadził ograniczenia co do rodzaju dokumentów, które nie mogą być objęte czynnościami sprawdzającymi, zastrzegł natomiast, iż organ może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika, wskazując przy tym na cel tego postępowania (postępowania sprawdzającego), tj. sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów. Sąd uznał, że kryterium wytyczającym zakres czynności sprawdzających jest związek żądanych dokumentów z kontrolą u podatnika (również z postępowaniem podatkowym i kontrolnym) i cel postępowania, a nie rodzaj dokumentów, jakich organ może żądać w ramach czynności sprawdzających. Podsumowując, organ w ramach czynności sprawdzających może żądać od kontrahenta podatnika różnych dokumentów, pod warunkiem, że w okolicznościach danej sprawy są spełnione kryteria wynikające z art. 274c § 1 o.p. i art. 13b ust. 1 u.k.s.

Druga kwestia, która wzbudza wątpliwości organów kontroli skarbowej w zakresie stosowania przepisu art. 13b u.k.s., dotyczy rodzaju przeprowadzanych czynności w ramach kontroli krzyżowej. Czy od kontrahenta kontrolowanego można żądać nie tylko przedstawienia dokumentacji, ale także przeprowadzić u niego dodatkowe postępowanie dowodowe, np. zebranie wyjaśnień, przesłuchanie świadków, dokonanie oględzin?

Odpowiedź na to pytanie będzie negatywna. Przeprowadzenie w toku kontroli krzyżowej innych dowodów, jak np. zebranie wyjaśnień, przesłuchanie świadków, dokonanie oględzin jest oczywiście

---

19 Wyrok z dnia 4 września 2009 r., III SA/Wa 542/09, niepubl.

niedozwolone, ponieważ wymienione czynności dowodowe nie mieszczą się w zakresie czynności sprawdzających z o.p., a są to typowe czynności kontrolne.

Pozbawione podstawy prawnej jest także spotykane niekiedy w praktyce organów skarbowych żądanie od kontrahenta sporządzenia oświadczeń na daną okoliczność. Argumentacja, że owe oświadczenia to także dokumenty, których przedstawienia może domagać się organ, prowadzi w prostej drodze do ominięcia przepisów o czynnym udziale strony w postępowaniu oraz bez podstawy prawnej nakłada na kontrahentów dodatkowe obowiązki. Nie oznacza to jednak, że organ kontroli skarbowej w ogóle nie może przesłuchać w charakterze świadka kontrahenta kontrolowanego albo dokonać innej czynności procesowej wykraczającej poza analizę dokumentów. W takim przypadku nie mówimy już jednak o kontroli krzyżowej (czynnościach sprawdzających). Tego rodzaju działania mogą zostać podjęte w zwykłym trybie kontroli podatkowej, z zachowaniem wszystkich gwarancji procesowych podatnika. Oznacza to, że musi on odpowiednio wcześniej zostać zawiadomiony o przeprowadzeniu czynności dowodowych, a organ powinien umożliwić mu czynny w niej udział, np. prawo do zadawania pytań przesłuchiwanemu kontrahentowi.<sup>20</sup>

W praktyce działania organów kontroli skarbowej wątpliwości budzi również możliwość pozyskania w kontroli krzyżowej dowodów potwierdzających dalszy rozchód zakupionych u kontrolowanego towarów (dowody sprzedaży, dowody zapłaty, ewidencja sprzedaży). Czynności te przekraczają zakres przedmiotowy i podmiotowy art. 13b u.k.s. i dotyczą innych przedmiotowo transakcji niż pomiędzy kontrolowanym podatnikiem a jego kontrahentem, a więc sprawdzenie tej kwestii nie jest możliwe na podstawie art. 13b u.k.s.

---

20 J. Kędzior, Jak wyglądają kontrole krzyżowe w praktyce, „Gazeta Prawna” 2005, nr 208, s. 11.

## 5. Konsekwencje naruszenia procedury w zakresie kontroli krzyżowej

Konsekwencją naruszenia procedury podczas czynności kontroli krzyżowej dokonywanych przez organy podatkowe może być zgodnie z art. 180 o.p. uchylenie decyzji podatkowych. Potwierdzenie tej tezy znajdziemy w orzecznictwie sądów administracyjnych.<sup>21</sup>

Przykładem takiego naruszenia są wyjaśnienia kontrahentów skarżącego podatnika, złożone przez nich w toku czynności sprawdzających. Nie mogą stanowić one dowodu w postępowaniu podatkowym, gdyż jak stanowi powołany wyżej przepis art. 274c § 1 o.p. dowodem z tych czynności jest jedynie protokół sporządzony na podstawie przedstawionych przez kontrahentów dokumentów związanych z przedmiotem i zakresem kontroli lub postępowania podatkowego prowadzonego u podatnika. Takie wyjaśnienia mogą być składane tylko przez kontrolowanego podatnika na podstawie przepisu art. 287 § 3 o.p., w toku prowadzonej u niego kontroli podatkowej, której celem jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 o.p.), a nie przeprowadzenie czynności sprawdzających.<sup>22</sup>

W przedmiotowym wyroku Sąd słusznie zauważył również, że nawet gdyby założyć, że organy podatkowe przeprowadziły w tej sprawie w stosunku do kontrahentów podatnika kontrolę podatkową, o jakiej mowa jest w art. 281 § 2 o.p., to i tak wyjaśnienia składane przez kontrolowanych kontrahentów, na podstawie przepisu art. 287 § 3 o.p., nie mogłyby zastąpić dowodu, jakim jest przesłuchanie świadka w toku postępowania podatkowego w sytuacji, gdy taki dowód powinien zostać przeprowadzony.

Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku 18 czerwca 2010 r.<sup>23</sup> Sąd uznał, że trafne są zarzuty naruszenia art. 274c o.p. o tyle, że przepis ten służy kontroli dokumentów u kontrahentów podatnika w celu sprawdzenia ich rzetelności i prawidłowości, a nie zbieraniu dowodów z pisemnych oświadczeń kontrahentów o stanie ich wie-

21 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Łd 717/07, Lex nr 467288.

22 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 kwietnia 2007 r., I SA/Sz 551/06, Lex nr 589863.

23 VIII SA/Wa 204/10, CBOSA.

dzy na temat zdarzeń mających znaczenie dla sprawy, która to wiedza niekoniecznie musi mieć odzwierciedlenie w posiadanych przezeń dokumentach. Sposobem zbierania informacji o stanie wiedzy osób fizycznych przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej jest używanie ich zeznań w charakterze świadków lub stron.

Nieco odmienny pogląd zaprezentował WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 3 października 2008 r.<sup>24</sup> Sąd uznał, że co prawda czynności sprawdzające mają ograniczony zakres, w szczególności mogą dotyczyć dokumentacji, a kontrolujący nie może natomiast żądać np. składania wyjaśnień przez kontrahenta. Jednakże jeżeli w trakcie czynności kontrahent wypowiada się w kwestiach związanych z tymi czynnościami, organ wypowiedzi te powinien zapisać w protokole z kontroli krzyżowej.

WSA w Warszawie w orzeczeniu z dnia 18 kwietnia 2011 r.,<sup>25</sup> stanął na stanowisku, że zgodne z prawem było to, że w o przypadku niektórych kontrahentów, w trakcie wykonywanych wobec nich czynności sprawdzających, niezależnie od okazywania żądanych dokumentów, składali oni, zwykle dosyć krótkie, oświadczenia bądź wyjaśnienia, które stanowiły następnie załączniki do sporządzanych, stosownie do wymogów art. 13b ust. 1 u.k.s., protokołów z dokonanych czynności. Niemniej jednak oświadczenia te były bardzo ściśle związane z treścią wystawianych faktur, zawierały bowiem doprecyzowanie (bliższe określenie poprzez podanie określonych cech czy parametrów) towarów wyszczególnionych na tych fakturach. Mimo zarzutów spółki, iż w świetle przepisów ustawy o kontroli skarbowej kontrolujący w ramach czynności sprawdzających mogą jedynie żądać, aby kontrahent kontrolowanego okazał posiadane dokumenty w celu weryfikacji dokumentacji odnotowanej u kontrolowanego, w ocenie Sądu nie wykraczało to poza dopuszczalne ramy czynności sprawdzających, nie dyskwalifikowało sporządzonych na tej podstawie protokołów jako dowodów w sprawie.

Moim zdaniem dwa przytoczone powyżej wyroki WSA w Białymstoku i WSA w Warszawie są słuszne, ale mogą dotyczyć jedynie sytu-

---

24 I SA/Bk 216/08, Lex nr 589860.

25 III SA/Wa 472/10, CBOSA.

acji, gdy złożenie wyjaśnień przez kontrahentów jest dobrowolne, niejako spontanicznie i uzupełnia przedkładane kontrolującym informacje zawarte w dokumentach. Nie może to być jednak wyjaśnienie „wymuszone” przez kontrolujących na zasadzie zadawania szczegółowych pytań związanych z daną transakcją. Wtedy będzie to już można uznać za zastępowanie dowodu z dokumentu zeznaniami i wyjaśnieniami ze źródeł osobowych. Jest to naruszenie przepisów i omijanie zasad czynności sprawdzających, co podkreślały sądy wielokrotnie w przytaczanych powyżej wyrokach. Niemniej jednak, jeśli po zakończeniu protokołu z kontroli krzyżowej pracownicy organu wezwą kontrahenta w trybie art. 155 o.p. do złożenia wyjaśnień związanych z przebiegiem transakcji pomiędzy kontrahentem a kontrolowanym podatnikiem, będzie to czynność uzasadniona i w pełni zgodna z prawem i przepisami regulującymi postępowanie dowodowe w Ordynacji podatkowej i w ustawie o kontroli skarbowej.

## **6. Czynności sprawdzające po nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej**

W dniu 30 lipca 2010 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw.<sup>26</sup> Jedną z bardziej istotnych zmian dotyczyła właśnie zakresu stosowania art. 13b u.k.s. Należy jednak mieć na uwadze, że znowelizowane przepisy mają zastosowanie wyłącznie do postępowań kontrolnych wszczętych po dniu 30 lipca 2010 r. Postępowania kontrolne, które zostały wszczęte i nie zostały zakończone do dnia wejścia w życie przedmiotowych zmian, organy kontroli skarbowej będą prowadzić na zasadach obowiązujących dotychczas.

Nowe brzmienie art. 13b ust. 1 u.k.s. przyznaje pracownikom jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej uprawnienia do żądania od kontrahentów przedstawiania dokumentów w zakresie objętym kontrolą u kontrolowanego. Wcześniej to uprawnienie przysługiwało wyłącznie inspektorom. Obecnie art. 13b ust. 1 u.k.s. określa szerszy zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli krzyżowej. Stanowi on, że

---

26 Dz.U. Nr 127, poz. 858.



osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej będą mogły być poddane kontroli krzyżowej wyłącznie, jeżeli prowadziły działalność gospodarczą w okresie, którego dotyczy postępowanie kontrolne i w tym czasie dokonały nabycia lub sprzedaży towarów i usług kontrolowanemu. Jednocześnie przepis umożliwia występowanie do kontrahentów kontrolowanego nieprowadzących działalności gospodarczej, ale dokonujących nabycia towarów i usług w związku z realizacją swoich zadań, np. fundacji lub zakładów opieki zdrowotnej. We wcześniejszym brzmieniu warunkiem zastosowania tzw. „krzyżówki” było prowadzenie przez kontrahenta kontrolowanego działalności gospodarczej.

Bardzo istotne zmiany zawarto w art. 13b ust. 2 u.k.s. Przed nowelizacją inspektor, aby żądać dokumentacji związanej z daną transakcją od podmiotu, który nie był bezpośrednim kontrahentem kontrolowanego, musiał wszcząć w tym zakresie odrębne postępowanie. Od dnia 30 lipca 2010 r. wezwanie może zostać skierowane do takiego podmiotu w ramach toczącego się już postępowania kontrolnego lub kontroli podatkowej. Artykuł 13 ust. 2 u.k.s. rozszerzył pojęcie kontrahenta w sytuacji, w której odbywają się co najmniej dwie dostawy towaru lub usługi pomiędzy co najmniej trzema podmiotami, przy czym towar lub usługa trafia pośrednio lub bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego nabywcy.

Celem nowelizacji w tym zakresie było zwiększenie skuteczności organów kontroli skarbowej w postępowaniach w zakresie VAT, gdzie zdarzają się oszustwa podatkowe typu karuzelowego czy znikającego podatnika (w połączeniu z firmanctwem), w których występuje łańcuch dostaw tego samego towaru i wielość uczestniczących w nim osób. Przed nowelizacją ustawy o kontroli skarbowej w przypadku tzw. transakcji łańcuchowej za kontrahenta można było uznać wyłącznie podmiot, któremu kontrolowany wystawił fakturę, natomiast pozostałe podmioty uczestniczące w dostawie towaru lub usługi (polegającej wyłącznie na przepływie dokumentów) nie mogły być uznane za kontrahentów. Z tego powodu w celu zbadania dokumentów kontrolowanego, wobec którego art. 13b ust. 2 u.k.s. nie miał zastosowania, a który brał udział w łańcuchu transakcji dotyczących tego samego towaru lub usługi, organy kontroli skarbowej zmuszone były do wszczynania odrębnego postępowania kontrolnego i ewentualnie kontroli podatkowej,

co niewątpliwie stanowiło utrudnienie jego bieżącej działalności. Nowelizacja spowodowała, że wobec kontrahentów podmiotu kontrolowanego można uniknąć wszczęcia postępowania kontrolnego w pełnym zakresie. Wcześniej było to niewątpliwie uciążliwe i dla organu, i dla kontrolowanego. Po nowelizacji sprawdzane są wyłącznie dokumenty związane z określoną transakcją w celu weryfikacji ich prawidłowości i porównania z dokumentacją księgową kontrolowanego.<sup>27</sup>

Obowiązki podmiotów uznanych za kontrahentów na podstawie art. 13 ust. 2 u.k.s. w zakresie przekazywania dokumentów, po nowelizacji art. 13b u.k.s., są w znacznym stopniu ograniczone w stosunku do obowiązków bezpośrednich kontrahentów kontrolowanego. Od podmiotów, o których mowa w ust. 2, organy kontroli skarbowej mogą żądać przekazania wyłącznie dokumentów dotyczących konkretnej dostawy towaru lub usługi, w której brały udział, a będącej później w zakresie postępowania kontrolnego. Organy kontroli skarbowej nie są uprawnione do żądania od kontrahentów innych dokumentów, niezwiązanych z przedmiotową transakcją określoną w żądaniu.

Uzupełniając kontrolę krzyżową, dodano także art. 13c, który jest odpowiednikiem „krzyżówki” w zakresie audytu wykorzystania środków unijnych. Regulacja ta umożliwia w trakcie postępowań prowadzonych w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 i 5 u.k.s., przeprowadzenie czynności kontrolnych we wszystkich miejscach realizacji projektu, bez konieczności wszczynania odrębnych postępowań kontrolnych. Na podstawie art. 13c u.k.s. inspektor lub pracownik jest uprawniony do żądania przedstawienia dokumentów i dokonywania oględzin we wszystkich miejscach realizacji projektu finansowanego ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową.

## Podsumowanie

Czynności sprawdzające związane ze sprawdzeniem dokumentacji kontrahenta kontrolowanego podatnika są ważnym elementem kontroli

---

27 D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 340–342.

skarbowej, pozwalającym na weryfikację prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej znacząco rozszerzyła ich zakres. Jej celem było zwiększenie skuteczności organów kontroli skarbowej w postępowaniach w zakresie VAT, gdzie zdarzają się oszustwa podatkowe typu karuzelowego, w których występuje łańcuch dostaw tego samego towaru i wielość uczestniczących w nim osób. Nie jest już niezbędne wszczynanie oddzielnych postępowań kontrolnych u niektórych kontrahentów kontrolowanego podatnika tylko po to, by uzyskać informacje o interesujących organ kontroli skarbowej transakcjach, co wiązało się z dużą uciążliwością także dla podmiotów kontrolowanych. Obecnie, żeby uzyskać te dane, wystarczy skorzystać z szerszego zakresu możliwości kontroli krzyżowej, które daje art. 13b u.k.s.

Ponadto należy zwrócić uwagę, by organy kontroli skarbowej, jak i organy podatkowe nie przekraczały zakresu kontroli krzyżowej, przeprowadzając w jej trakcie dowody zastrzeżone dla kontroli podatkowej, czy też postępowania kontrolnego. Działanie takie jest sprzeczne z prawem i skutkować będzie uchynieniem decyzji, jeśli opiera się ona częściowo na ustaleniach zawartych w protokole z kontroli krzyżowej.