



Warszawa, 06-12-2023 r.

**BIURO
RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH**

**Zespół Prawa Administracyjnego
i Gospodarczego**

V.511.395.2023.EG

**Pan dr Marcin Lachowicz
Dyrektor Departamentu
Polityki Podatkowej
w Ministerstwie Finansów
via ePUAP**

Szanowny Panie Dyrektorze,

z sygnałów docierających do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że w praktyce obserwowane są nadużycia w ramach coraz częściej stosowanej przez organy procedury, uregulowanej w dziale V Ordynacji podatkowej¹, jaką są czynności sprawdzające².

W tym kontekście przypomnieć należy, że czynności sprawdzające prowadzone są wyłącznie z inicjatywy organu podatkowego, a więc z urzędu. Mają najmniej sformalizowany charakter i stanowią odrębną procedurę od kontroli podatkowej (dział VI) oraz od postępowania podatkowego (dział IV). W piśmiennictwie czynności sprawdzające określane są mianem wstępnej kontroli o charakterze formalnym³. Zasadniczo umożliwiają one rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych bez wszczynania relatywnie skomplikowanej procedury postępowania podatkowego.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383; dalej: „Ordynacja podatkowa”).

² Art. 272 i nast. Ordynacji podatkowej.

³ R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, Prz. Pod. 1998/5, s. 31.

Podkreśla się, że potrzeba uzupełnienia regulacji Ordynacji podatkowej o procedurę czynności sprawdzających pojawiła się ze względu na upowszechnienie w materialnym prawie podatkowym powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa. Dlatego też, konieczne stało się wyposażenie organów podatkowych w prawne instrumenty, pozwalające im na stosunkowo proste i możliwie bezkonfliktowe weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z tego obowiązku przez podatników, a także ocenę czynności podejmowanych w związku z tym przez płatników i inkasentów⁴.

Zasadniczo czynności sprawdzające dotyczą następujących okoliczności: terminowości składania deklaracji, wpłacania podatków⁵, stwierdzenia formalnej poprawności dokumentów⁶ oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami⁷. Ponadto, w ramach czynności sprawdzających organ podatkowy może badać zasadność zwrotu podatku VAT⁸. Tym samym, w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą, czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. W ramach czynności sprawdzających nie można ustalać wielkości poszczególnych składników podstawy opodatkowania.

Z powyższego wynika, że w trakcie czynności sprawdzających nie mogą być przeprowadzane dowody wykraczające poza zakres ustawowo określonych czynności. Niedopuszczalne jest więc prowadzenie postępowania dowodowego, innymi środkami niż przewidziane w dziale V Ordynacji podatkowej. Dodatkowo podkreślić należy, że odesłanie do odpowiedniego zastosowania przepisów⁹ nie obejmuje w procedurze czynności sprawdzających regulacji rozdziału 11 działu IV – „Dowody”.

W praktyce jednak zdarzają się przypadki, w których omawiana procedura czynności sprawdzających stosowana jest w sposób budzący wątpliwości podatników. Przykładowo, do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich zgłaszane były przypadki nadużyć w odniesieniu do czynności sprawdzających, które sprowadzały się do faktycznej i bezpośredniej kontroli podatników w nieograniczonym zakresie.

⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 272.

⁵ Art. 272 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

⁶ Art. 272 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

⁷ Art. 272 pkt 3 Ordynacji podatkowej.

⁸ Art. 274b Ordynacji podatkowej.

⁹ Art. 280 Ordynacji podatkowej.

Wskazywano na pewne tendencje, które polegały najpierw na kontaktowaniu się z podatnikiem drogą telefoniczną. W takich sytuacjach nie było możliwe udowodnienie lub późniejsze wykazanie poczynionych ustaleń z udziałem pracownika organu. Natomiast strach podatnika przed konsekwencjami niespełnienia oczekiwań fiskusa, a także brak dostatecznej wiedzy na temat oceny zasadności i treści wezwania, niejednokrotnie powodował zrealizowanie wytycznych organu.

Głównym zarzutem stawianym przez podatników było także nieuprawnione gromadzenie przez organy materiału dowodowego w ramach czynności sprawdzających. Skarżący wskazywali, że organy żądały przedłożenia dokumentów, które nie były bezpośrednio związane z przedmiotem czynności sprawdzających. Natomiast nieustanne żądania przedstawienia co raz to nowych dokumentów skutkowały tym, że w istocie podatnicy stawali się przedmiotem stałych *quasi* kontroli. Zdaniem obywateli ustalenie stanu faktycznego nie może zastępować właściwego postępowania dowodowego, które tylko w ograniczonym zakresie można prowadzić podczas czynności sprawdzających.

Ponadto, w ocenie skarżących organy domagały się dokumentów nie tylko bezpośrednio od podatnika, ale także od jego kontrahentów, przedłużając jednocześnie terminy zwrotu podatku VAT. Może to miejsce w sytuacji, gdy organy prowadzą u kontrahenta czynności sprawdzające w związku z kontrolą lub postępowaniem podatkowym, które toczy się u podatnika¹⁰. Co istotne, nie jest jednak możliwe przeprowadzanie kontroli krzyżowych w ramach czynności sprawdzających¹¹. Obywatele wskazywali, że czynności sprawdzające u kontrahentów niejednokrotnie ukierunkowane były na gromadzenie dowodów do przyszłej kontroli.

Jednocześnie podkreślano, że czynności sprawdzające były czasami metodą na ominięcie ograniczeń dotyczących terminów kontroli u przedsiębiorców, a także pewnych warunków, tj. wymóg zawiadomienia o kontroli. Z uwagi na to, że przepisy nie regulują, w jakim czasie organ podatkowy ma zakończyć czynności sprawdzające zdarzały się przypadki, kiedy czynności te podejmowane były wielokrotnie (trwały wiele miesięcy) i prowadzone były w tym samym zakresie. Działania organu podatkowego unormowane w dziale V Ordynacji podatkowej nie tworzą bowiem powagi rzeczy osądzonej. Dlatego też, ich podjęcie nie stwarza gwarancji dla podatnika czy też innego podmiotu, którego dotyczą, że poddane ocenie działania

¹⁰ Art. 274c Ordynacja podatkowej.

¹¹ Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA” w składzie 7 sędziów z dnia 24 października 2016 r. (sygn. akt I FPS 3/16).

lub też dokumenty były prawidłowe¹². Dodać również należy, że samo rozpoczęcie czynności sprawdzających nie wymaga wydania jakiegokolwiek aktu wszczynającego te czynności. Czynności sprawdzające rozpoczynają się od pierwszej czynności sprawdzającej unormowanej w dziale V Ordynacji podatkowej¹³. Podatnik po prostu zostaje wezwany do okazania określonych dokumentów czy złożenia wyjaśnień.

Reasumując, w skargach kierowanych do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich obywatele podnosili, że w ramach procedury czynności sprawdzających organy w sposób nieformalny gromadzą bardzo dużą liczbę dokumentów, informacji i wyjaśnień, które następnie wykorzystywane są przeciwko podatnikom. Innymi słowy, problemem jest to, że w ramach procedury czynności sprawdzających przeprowadzane są czynności zastrzeżone dla kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Z racji tego pojawia się zasadnicze pytanie, czy czynności sprawdzające w praktyce nie stają się trybem, w ramach którego pozyskiwane są informacje wykraczające poza ustawowy zakres? Dodatkowo z obserwacji profesjonalnych pełnomocników wynika, że liczba prowadzonych czynności sprawdzających stale wzrasta.

Mając na uwadze powyższe, z upoważnienia Rzecznika Praw Obywatelskich, na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁴, zwracam się z uprzejmą prośbą o szczegółowe odniesienie się do zgłaszanych przez obywateli zarzutów odnoszących się do nadużyć w ramach procedury czynności wyjaśniających.

Dodatkowo uprzejmie proszę o przekazanie informacji na temat danych statystycznych dotyczących liczby prowadzonych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych za ostatnie 5 lat, w miarę możliwości z podziałem na poszczególne województwa oraz z wyodrębnieniem, czy mamy do czynienia z kontrolą osoby fizycznej, czy też przedsiębiorcy oraz ze wskazaniem, jakiego podatku dotyczyły.

Z wyrazami szacunku

Piotr Mierzejewski

¹² M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 272.

¹³ Wyrok NSA z 11 maja 2017 r. (sygn. akt II FSK 985/15).

¹⁴ Art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1058).

Dyrektor Zespołu

/-wydano i podpisano elektronicznie/