

Table of Contents

Table of Contents	1
Kontrola podatkowa	2
Kontrola podatkowa - podstawowe informacje	2
Procedura zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej i postępowania kontrolnego	2
Uprawnienia podmiotów kontrolujących i obowiązki podmiotów kontrolowanych w trakcie kontroli podatkowej	4
Czynności, do których uprawnieni są kontrolujący	5
Prawo do wezwania organów porządkowych	5
Konsekwencje w wypadku niestosowania się kontrolowanego do przepisów	6
Inne obowiązki kontrolowanych i uprawnienia kontrolujących wynikające z Ordynacji podatkowej	6
Wezwanie	6
Kary porządkowe	7
Waloryzacja kwoty kary porządkowej	7
Postępowanie dowodowe w kontroli podatkowej	7
Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu dowodowym	9
Zasada swobodnej oceny dowodów	9
Dowód z ksiąg podatkowych	10
Wadliwość i nierzetelność ksiąg	10
Odrzucenie księgi jako dowodu w postępowaniu	10
Protokół badania ksiąg	11
Kontrolowane tytuły podatkowe	12
Podatek dochodowy od osób fizycznych	13
Podatek dochodowy od osób prawnych	13
Podatek od towarów i usług	14
Masz prawo zostać przekonany do argumentów organów podatkowych	15
Prawo do zapoznania się z ustaleniami kontroli; zasada pisemności	16
Protokół kontroli	16
Protokół kontroli – prawa kontrolowanego	17
Zakończenie kontroli	17
Zastrzeżenia do protokołu kontroli	18
Niektóre uprawnienia kontrolowanych i terminy do ich wykorzystania	20
Postępowanie w przypadku otrzymania protokołu badania ksiąg	20
Prawo do złożenia korekty po zakończeniu kontroli podatkowej w trybie Ordynacji podatkowej	21

Kontrola podatkowa

Kontrola podatkowa to sformalizowany proces, w trakcie którego administracja podatkowa wykonuje szereg czynności, z udziałem podatnika i świadków, gromadząc przy tym różnego rodzaju dowody. Ze względu na następstwa, jakie może dla podatnika mieć kontrola, dobrze poznać jej przebieg, poszczególne procedury, a przede wszystkim swoje prawa.

Kontrola podatkowa - podstawowe informacje

Kontrola podatkowa jest podstawową procedurą kontrolną organów podatkowych. Jej zakres wyznaczają art. 281–292 Ordynacji podatkowej. Kontrolę tę przeprowadzają organy podatkowe u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych kontrolowanymi. W niektórych przypadkach kontrolę przeprowadza jednak Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Dzieje się tak w przypadku kontroli podatkowej, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi.

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Po zakończeniu kontroli podatkowej organ podatkowy może przeprowadzić postępowanie podatkowe. Jest ono prowadzone w celu zapewnienia prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych. Przepisy Ordynacji o postępowaniu podatkowym (art. 120–271) regulują podstawowe zasady, jakimi organy podatkowe muszą się kierować w jego toku, poszczególne instytucje prawne, przebieg całego postępowania, prawa i obowiązki jego uczestników oraz sposób zakończenia, postępowanie odwoławcze i postępowania nadzwyczajne.

Uwaga!

Organ kontroli celno-skarbowej również może prowadzić kontrolę podatkową.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Dawniej kontrolę podatkową rozpoczynano bez uprzedzenia. Obecnie przepisy Ordynacji przewidują obowiązek zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, choć przewidziano w tym zakresie pewne wyjątki, znajdujące zastosowanie w szczególności w odniesieniu do podatników, co do których zachodzi podejrzenie prowadzenia działalności przestępczej. Czas przedstawić zasady, którymi kierują się organy wysyłając zawiadomienie.

Procedura zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej i postępowania kontrolnego

Ustawodawca wprowadził obowiązek stosowania przez organy podatkowe specjalnej procedury zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Zasada ta wynika z art. 282b § 1 Ordynacji, zgodnie z którym organy podatkowe mają obowiązek zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z pewnymi ściśle określonymi wyjątkami.

Kontrola podatkowa może być wszczęta pomiędzy 7. a 30. dniem liczonym od dnia doręczenia podatnikowi zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. W razie przekroczenia tego terminu wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia.

Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego.

Uwaga!

Z punktu widzenia podatników niezwykle istotne jest to, że na zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia danej kontroli organ podatkowy zobowiązany jest w sposób dokładny określić jej przedmiotowy zakres, czyli inaczej mówiąc: wskazać wprost, jakiego tytułu podatkowego oraz jakiego okresu rozliczeniowego kontrola podatkowa będzie dotyczyć.

To duże ułatwienie dla podatników, ponieważ wiedząc o temacie kontroli, mogą się oni do niej w odpowiedni sposób przygotować. Nie tylko jeszcze raz obejrzeć faktury zakupu oraz sprzedaży dotyczące poszczególnych operacji gospodarczych, lecz także sprawdzić zapisy w prowadzonych ewidencjach czy też np. przygotować się do określonych wyjaśnień, do okazania w toku kontroli umów handlowych oraz do złożenia wszelkich innych dokumentów i wyjaśnień stanowiących podstawę przeprowadzonych w badanym okresie transakcji.

Według art. 282b § 4 Ordynacji zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawiera:

- oznaczenie organu,
- datę i miejsce wystawienia,
- oznaczenie kontrolowanego,
- wskazanie zakresu kontroli,
- pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji,
- podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia.

Ustawodawca przewidział jednakże pewne wyjątki od zasady zawiadamiania podatników o zamiarze wszczęcia kontroli.

Wskazać trzeba, że zgodnie z art. 282c Ordynacji kontrola może zostać wszczęta w każdym czasie w następujących przypadkach:

- dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- dotyczy opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz o finansowaniu terroryzmu,
- zostaje wszczęta (po okazaniu legitymacji służbowej), gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
- dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopalin,
- ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej,
- dotyczy zasadności zwrotu podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dotyczy zwrotu pobranego uprzednio podatku u źródła) .

W powyżej wymienionych sytuacjach nie zawiadamia się podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Przepis ten stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych. Zakres kontroli może zostać zatem rozszerzony bez obowiązku informowania podatnika, jeśli kontrola podatkowa wykazuje nieprawidłowości skutkujące powstaniem zaległości podatkowych w kolejnych okresach.

Podobnie procedura zawiadamiania nie jest stosowana, gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:

- został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli; w przypadku osoby prawnej warunek ten odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej – do każdego wspólnika;
- jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne bądź utrudnione.

Natomiast po wszczęciu kontroli informuje się kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Podkreślmy, że ww. katalog jest katalogiem zamkniętym, co oznacza, że tylko w ściśle określonych powyżej sytuacjach kontrola podatkowa może zostać podjęta przez organy podatkowe bez zastosowania procedury powiadamiania.

Art. 284 § 1–6 Ordynacji podatkowej

§ 1. Wszczęcie kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem § 3 i art. 284a § 1, następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

§ 2. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego).

§ 2a. Jeżeli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

§ 3. W razie niemożności wszczęcia kontroli w trybie wskazanym w § 1–2a z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, kontrolujący wzywa kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika do stawienia się w siedzibie organu podatkowego następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

§ 4. W przypadku niestawienia się osoby wzywanej, w terminie, o którym mowa w § 3, kontrolę uznaje się za wszczętą w dniu upływu tego terminu. W tym przypadku upoważnienie do kontroli doręcza się niezwłocznie, gdy ta osoba stawi się w miejscu prowadzenia kontroli.

§ 5. W razie niemożności prowadzenia czynności kontrolnych z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.

§ 5a. (uchylony)

§ 6. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu zawieszenia, o którym mowa w § 5.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Kiedy organ podatkowy już nas prawidłowo powiadomi o zamiarze wszczęcia kontroli, lub pojawi się bez uprzedzenia w przypadku zaistnienia wskazanych przed chwilą okoliczności, podatnik (i jak się za chwilę przekonasz - niektóre osoby z nim związane) zaczyna podlegać pewnym zakazom i ograniczeniom. Jakie obowiązują reguły?

Uprawnienia podmiotów kontrolujących i obowiązki podmiotów kontrolowanych w trakcie kontroli podatkowej

Kontrolowany, osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownik oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym **są obowiązani**:

1. umożliwić nieodpłatnie filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku mogą stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli;
2. przedstawić – na żądanie kontrolującego – tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli; koszty tłumaczenia również ponosi kontrolowany,
3. przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, określonej w przepisach, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych.

Kontrolowany ma także obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty oraz zapewnić mu warunki do pracy, w tym **w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów**.

Zapis ten oznacza, że jeśli kontrolowany nie ma faktycznej możliwości udostępnienia samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów, kontrola będzie prowadzona w warunkach, jakie są obiektywnie możliwe w zastanej przez kontrolujących sytuacji. Ale ubocznym skutkiem tego, jak się za chwilę przekonacie, może być konieczność wydania kontrolującemu akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli.

Osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani do udzielania wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań.

Kontrolujący są uprawnieni do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki.

Uwaga!

Kontrolujący podlegają przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce.

Aby móc egzekwować obowiązki kontrolowanego, Ordynacja podatkowa formułuje katalog czynności, do których uprawnieni są kontrolujący (w zakresie upoważnienia do kontroli).

Katalog ten jest otwarty – oznacza to, że czynności są w Ordynacji wymienione jedynie przykładowo. Kontrolowany jest bowiem zobowiązany do umożliwienia kontrolującym przeprowadzenia kontroli podatkowej w pełnym zakresie.

Czynności, do których uprawnieni są kontrolujący

W zakresie wynikającym z upoważnienia kontrolujący są w szczególności uprawnieni do:

- a. wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
- b. wstępu do lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 276 § 1;

Ordynacja podatkowa (wyciąg)

„Art. 276. § 1. Organ podatkowy, **za zgodą podatnika**, może dokonać oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 pracownik organu podatkowego, w porozumieniu z podatnikiem, ustala termin dokonania oględzin. Podpisana przez podatnika adnotację o ustaleniu terminu oględzin zamieszcza się w aktach sprawy.

§ 3. W razie nieudostępnienia lokalu mieszkalnego w uzgodnionym terminie organ podatkowy może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin.

§ 4. Pracownik organu podatkowego sporządza protokół przeprowadzonych oględzin, który dołącza do akt sprawy.

§ 5. Przepisy § 1–4 stosuje się odpowiednio w przypadku skorzystania przez podatnika z ulg inwestycyjnych.

-
- c. żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin;
 - d. żądania udostępnienia akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej;
 - e. zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;
 - f. zabezpieczania zebranych dowodów;
 - g. legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;
 - h. żądania przeprowadzenia spisu z natury;
 - i. przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 287 § 4 (to osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym);
 - j. zasięgania opinii biegłych.

Poza tym kontrolujący może zażądać wydania – na czas trwania kontroli – za pokwitowaniem:

- próbek towarów,
- akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli

– w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub gdy podatnik nie zapewnia kontrolującym warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, **a w szczególności nie udostępnia kontrolującym samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.**

Prawo do wezwania organów porządkowych

Kontrolujący może – w razie uzasadnionej – potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej), jeżeli trafi na opór uniemożliwiający albo utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, bądź zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafi.

Co istotne, organy te nie mogą odmówić udzielenia asysty lub pomocy.

Konsekwencje w wypadku niestosowania się kontrolowanego do przepisów

Na kontrolowanego może zostać nałożona kara porządkowa w sytuacji, w której kontrolowany mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego nie stawia się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, chociaż był do tego zobowiązany, lub bezzasadnie odmówi złożenia wyjaśnień, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin albo udziału w innej czynności bądź bez zezwolenia tego organu opuścił miejsce prowadzenia czynności kontrolnych przed ich zakończeniem.

Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

Ważne!

Organ, który karę nałożył, może na wniosek kontrolowanego uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków i karę uchylić.

Kontrolowany może też podlegać odpowiedzialności karnej skarbowej. Każdy, kto udaremnia wykonanie czynności służbowej osobie uprawnionej do przeprowadzenia kontroli podatkowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby odmawia okazywania ksiąg lub księgę niszczy, uszkadza czy czyni ją beзуżyteczną, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny.

Inne obowiązki kontrolowanych i uprawnienia kontrolujących wynikające z Ordynacji podatkowej

Wezwanie

Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, **jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy**.

Jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby.

Ważne!

Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym mieszka lub przebywa. Jeżeli właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze województwa innego niż będące miejscem zamieszkania (pobytu) osoby wezwanej, **może ona zastrzec**, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy.

Wezwanie ma określoną w przepisach Ordynacji podatkowej obligatoryjną zawartość.

W wezwaniu należy wskazać:

- nazwę i adres organu podatkowego;
- imię i nazwisko osoby wzywanej;
- w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba ta zostaje wezwana;
- czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście lub przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie lub zeznanie na piśmie;
- termin, do którego żądanie powinno być spełnione, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika;
- skutki prawne niezastosowania się do wezwania.

Uwaga!

W przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu **należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie**.

Wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego osoby podpisującej.

W sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania można dokonać telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności – konieczne jest przy tym podanie wszystkich wymaganych informacji. Takie wezwanie wywołuje skutki prawne tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie.

Kary porządkowe

Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego:

- nie stawili się osobiście bez uzasadnionej przyczyny, choć byli do tego zobowiązani,
- bezzasadnie odmówili złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin albo udziału w innej czynności,
- bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem

– mogą zostać ukarani karą porządkową (wysokość kary jest waloryzowana i ogłaszana w Monitorze Polskim, w 2021 r. kara wynosi 2900 zł).

Tę karę można zastosować również w stosunku do:

- a) osób trzech, które bezzasadnie odmawiają okazania przedmiotu oględzin,
- b) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie.

Kary porządkowej nie stosuje się w przypadku przesłuchania strony w trybie art. 199 (przesłuchanie strony, która wyraziła na to uprzednio zgodę).

Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie, a termin płatności kary wynosi 7 dni od dnia doręczenia postanowienia.

Jak już uprzednio wspomniałem, organ podatkowy, który nałożył karę porządkową, może, na wniosek ukaranego złożony w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej, uznać za usprawiedliwione niestawiennictwo lub niewykonanie innych obowiązków i uchylić postanowienie nakładające karę.

Waloryzacja kwoty kary porządkowej

Kwota kary podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

W trakcie kontroli podatkowej organ podatkowy będzie gromadził dowody. Co istotne - dowodem będzie nie tylko to, co wskażą kontrolujący. Kontrolowany również ma prawo wskazywać dowody i ich źródła, i domagać się ich uwzględnienia. Znajomość zasad postępowania dowodowego jest bardzo istotna. Zaniechania i błędy organów podatkowych są bowiem bardzo często powodem, dla których podatnik może kwestionować wyniki kontroli.

Postępowanie dowodowe w kontroli podatkowej

W postępowaniu dowodowym prowadzonym w ramach kontroli podatkowej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Organy KAS stosują się do przepisów Ordynacji w zakresie postępowania dowodowego o tyle, o ile ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej nie definiuje danego źródła dowodowego.

W Ordynacji podatkowej nie zdefiniowano pojęcia dowodu. W myśl art. 180 § 1 O.p. **jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem**. Reguła ta wprowadza otwarty system dowodów, wynika z niej również to, że co do zasady wszystkie środki dowodowe są w postępowaniu równorzędne.

Wyjątkiem od tej zasady jest szczególna moc dowodowa ksiąg podatkowych, co wynika z art. 193 § 1 – księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

Zgodnie z art. 181 O.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności:

- księgi podatkowe,
- deklaracje złożone przez stronę,
- zeznania świadków,

- opinie biegłych,
- materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin,
- informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz
- materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 180-200](#)

Prowadzący postępowanie kontrolne kierują się podstawowymi zasadami postępowania dowodowego. Ich znajomość jest niezbędna do tego, aby we właściwy sposób reagować na ewentualne nieprawidłowości kontrolujących, dokumentując je i wpływając na umieszczenie zarzutów w uwagach do protokołu kontroli (o czym nieco dalej).

Zasada oficjalności i zupełności postępowania dowodowego

W myśl art. 187 § 1 O.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Zgodnie z tą zasadą organ podatkowy nie może prowadzić postępowania jednostronnie, tj. ukierunkowanego na z góry założony cel, i gromadzić tylko te dowody, które ten cel przybliżają.

Ordynacja podatkowa (wyciąg)

„Art. 187. § 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

§ 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

§ 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.”

Przez wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego należy rozumieć ustosunkowanie się przez organ podatkowy do każdego dowodu bądź grupy dowodów jednorodnych i dokonanie ich oceny we wzajemnym ze sobą powiązaniu. Obowiązkiem organu jest nie tylko wskazanie, na podstawie jakich dowodów ustalono stan faktyczny sprawy, lecz także odniesienie się do dowodów, którym odmówiono wiarygodności.

Wyrok NSA z 29 września 1998 r., sygn. akt III SA 682/97

„Jeżeli – tak jak w rozpatrywanym przypadku – organ podatkowy wyprowadził określone ustalenia dotyczące stanu faktycznego z posiadanej dokumentacji urzędowej, to skuteczne ich zakwestionowanie wymaga przeprowadzenia stosownego kontrdowodu z inicjatywy strony toczącego się postępowania. Dowód taki nie został przeprowadzony, niezrozumiałą jest zatem zarzut skarżących przerzucenia przez organy podatkowe ciężaru dowodzenia właśnie na nich. W istocie to oni wysunęli negatywnie zweryfikowane przez właściwe w sprawie organy twierdzenie (tezę nieprzystającą do ogółu udokumentowanych faktów sprawy), wobec czego na nich ciążyła powinność wykazania jego prawdziwości. Obarczanie organów podatkowych winą za to, iż nie dały wiary wyjaśnieniom strony i poprzestały na ustaleniach wynikających ze zgromadzonej w sprawie dokumentacji, jest – w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego – całkowicie nieuzasadnione.”

Organy kontrolne często z prawa cywilnego wyprowadzają tezę, zgodnie z którą zasadą jest, że każdy, kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest te fakty udowodnić. W prawie podatkowym nie obowiązuje jednak cywilistyczna zasada, że ciężar udowodnienia faktu obciąża osobę, która z tego faktu wywodzi skutki prawne. Zgodnie z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Wyrok NSA z 19 września 1988 r., sygn. akt II SA 1947/87

„W sprawach, w których na stronie spoczywa ciężar wskazania konkretnych faktów i zdarzeń, z których wywodzi ona dla siebie określone skutki prawne, a twierdzenia strony w tym zakresie są ogólnikowe i lakoniczne, obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest wezwanie strony do uzupełnienia i sprecyzowania tych twierdzeń. Dopiero gdy strona nie wskaże takich konkretnych okoliczności, można z tego wywieść negatywne dla niej wnioski.”

Stosownie do art. 187 § 2 organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

Wyrok NSA z 31 sierpnia 2001 r., sygn. akt I SA/Łd 866/2000

„Brak rozstrzygnięcia o żądaniu przeprowadzenia dowodu w formie postanowienia i wskazanie przyczyn odmowy

dopuszczenia dowodu w uzasadnieniu decyzji mogłoby stanowić uzasadniony zarzut skargi tylko wówczas, gdyby stanowiło takie naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.”

Zgodnie z art. 187 § 3 fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.

Wyrok WSA w Lublinie z 22 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 15/2009

„Fakty powszechnie znane (tzw. fakty notoryczne) to okoliczności, zdarzenia lub stany, które powinny być znane każdemu rozsądnemu i mającemu przeciętne doświadczenie życiowe mieszkańcowi miejscowości, w której znajduje się siedziba organu. Powszechnie znane są np. wydarzenia historyczne, klęski żywiołowe, zdarzenia normalnie i zwyczajnie zachodzące w pewnym miejscu i czasie.”

Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu dowodowym

Zasada czynnego udziału strony w kontroli podatkowej, o której mowa w art. 123 O.p., ma swoje odzwierciedlenie w postępowaniu dowodowym w art. 188 O.p., zgodnie z którym żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

Zasada ta daje kontrolowanemu prawo do czynnego uczestniczenia w procesie zbierania materiału dowodowego, występowania z wnioskami przeprowadzenia dowodu. Organ podatkowy ma obowiązek do takiego wniosku się ustosunkować, czyli włączyć do materiału dowód przedstawiony przez podatnika bądź też stwierdzić, że dowód ten nie ma znaczenia dla sprawy lub odmówić przeprowadzenia dowodu. Oczywiście odpowiedź odmowna zawierać musi przesłanki, którymi organ kontrolny się kierował.

Wyrok NSA z 12 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 87/2010

„Zgodnie z art. 188 Ordynacji podatkowej żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Dokonując oceny żądania strony przeprowadzenia dowodu organ podatkowy musi uwzględnić znaczenie przeprowadzonych już w postępowaniu dowodów. Jeżeli ustalą, że żądanie strony dotyczy okoliczności, które już zostały ustalone wyczerpująco innymi dowodami, odmawia uwzględnienia żądania strony.”

Zasada swobodnej oceny dowodów

Zgodnie z art. 191 O.p. organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Przepis ten wyraża zasadę swobodnej oceny dowodów, według której organ podatkowy – prowadzący postępowanie podatkowe – przy ocenie wiarygodności zgromadzonych dowodów nie jest skrepowany żadnymi regułami określającymi wartość poszczególnych rodzajów dowodów i dokonuje jej w sposób swobodny, na podstawie własnego przekonania opartego na wiedzy, doświadczeniu życiowym, prawach logiki, wzajemnych relacjach między poszczególnymi dowodami, z uwzględnieniem całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego.

Ocena dowodów nie może się koncentrować wokół jednego lub części dowodów. Stwierdzenie, że dana okoliczność została udowodniona, wymaga oceny wszystkich dowodów we wzajemnym ze sobą powiązaniu, co wymaga uprzedniego przeprowadzenia wyczerpującego postępowania dowodowego.

Aby zasada swobodnej oceny dowodów nie przekształciła się w ocenę dowolną, organ podatkowy jest normatywnie związany wieloma dyrektywami ogólnymi postępowania podatkowego. Musi przede wszystkim opierać się na wszechstronnie zebranych i ocenionych materiale dowodowym (art. 187 § 1 O.p.). Jeżeli w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, ocena powinna być poprzedzona zasięgnięciem opinii biegłego lub biegłych, przy czym dowód ten oceniany jest jak każdy inny zgromadzony w sprawie.

Opinia statystyczna stanowi dowód w postępowaniu dotyczącym ewentualnego wymiaru podatku od towarów i usług oraz podobnie jak każdy inny dowód podlega – w myśl art. 191 – ocenie organu podatkowego prowadzącego to postępowanie

(por. wyrok NSA z 8 maja 2002 r., sygn. akt SA/Sz 2279/00, LexPolonica nr 357198).

Wyrok WSA w Lublinie z 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 56/2011

„Z wyrażonej w art. 191 Ordynacji podatkowej zasady swobodnej oceny dowodów wynika, iż na jej gruncie ustawodawca sformułował adresowaną do organów podatkowych dyrektywę, zgodnie z którą, według swej wiedzy, doświadczenia oraz wewnętrznego przekonania, oceniają one wartość dowodową poszczególnych środków dowodowych oraz wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne okoliczności. Konsekwencją tak rozumianej zasady swobodnej oceny dowodów jest to, że rozpatrzeniu podlegają więc nie tyle poszczególne dowody odrębnie, co wszystkie dowody we wzajemnej ich korespondencji.”

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 180-200](#)

Wiele jest różnego rodzaju dowodów, a ich opis i zasady posługiwania się nimi przekracza zakres tego e-kursu (na [www.kursy.podatki.biz](#) znajdziecie kurs Kontrola podatkowa i celno-skarbowa - zanim będzie za późno, w którym bardzo szczegółowo omawiamy wszystkie procedury). Ale na szczególne wyróżnienie zasługuje dowód z ksiąg podatkowych, który teraz omówimy.

Dowód z ksiąg podatkowych

Zgodnie z definicją zawartą w Ordynacji podatkowej księgi podatkowe to księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia do celów podatkowych na podstawie odrębnych przepisów obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Księgi podatkowe traktowane są jako jeden z najważniejszych dowodów w postępowaniu podatkowym. Jeżeli są one prowadzone rzetelnie i niewadliwie, to mają taką samą moc dowodową jak dokumenty publiczne.

Organy podatkowe mogą jednak odrzucić ten dowód w sytuacji, gdy księgi zawierają nieprawidłowości w postaci nierzetelności bądź wadliwości. Odrzucenie ksiąg jako dowodu powoduje zazwyczaj ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Wymiar szacunkowy podstawy opodatkowania, mimo że powinien być jak najbardziej zbliżony do rzeczywistego, w praktyce ma charakter represyjny. Warto więc wiedzieć, jakie warunki musi spełniać księga, by być uznana za rzetelną i niewadliwą, oraz jak bronić się przed odrzuceniem księgi przez organ podatkowy.

W myśl art. 193 § 1 O.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Według art. 193 § 2 tej ustawy księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Wadliwość i nierzetelność ksiąg

Wadliwość to naruszenie przepisów o sposobie prowadzenia ksiąg (np. rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów czy ustawy o rachunkowości). Jest to formalne naruszenie zasad poprzez np. wpisanie faktury z inną datą niż widniejąca na niej, brak numeracji stron, zapis niechronologiczny.

Ordynacja podatkowa przewiduje, że księgi wadliwe mogą stanowić dowód, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy (art. 193 § 5 O.p.). Jeśli więc z dokumentów źródłowych da się odtworzyć podstawę opodatkowania, to nawet wiele zapisów wadliwych nie musi prowadzić do zafałszowania podstawy opodatkowania i do odrzucenia księgi.

Księgami podatkowymi niewadliwymi są księgi prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Oceny ksiąg z punktu widzenia tego kryterium należy więc dokonywać przy uwzględnieniu przepisów regulujących zasady prowadzenia danego rodzaju księgi.

Przepisy te, np. ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, określają wymagania co do formy ksiąg oraz wymagania dotyczące sposobu dokonywania w nich zapisów. Łączne spełnienie wszystkich wymagań czyni księgi niewadliwymi.

W praktyce organów podatkowych zdarza się, że braki formalne ksiąg podatkowych traktowane są jako braki materialne uzasadniające nierzetelność ksiąg. Dotyczy to w szczególności sytuacji, kiedy określony zapis odzwierciedlający rzeczywisty stan faktyczny jest kwestionowany z powodu niezgodności z materialnym prawem podatkowym (np. nieuznanie wydatku za koszt uzyskania przychodów). W tego rodzaju sytuacjach orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie przyjmuje, że są to przesłanki wadliwości, a nie nierzetelności.

Księgi nierzetelne to księgi, które nie odpowiadają stanowi rzeczywistemu, a więc takie, które nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń księgowych (może to być np. niewpisanie faktury, brak dowodu będącego podstawą wpisu do księgi). Księgi podatkowe mogą być uznane za nierzetelne nie tylko wtedy, gdy ich analiza wskazuje na istnienie sprzeczności poszczególnych składników działalności gospodarczej, ale także wtedy, gdy poszczególne składniki tej działalności, np. marża handlowa, rażąco odbiegają od przeciętnych składników osiąganych w danej branży i podobnych warunkach prowadzonej działalności.

Przykładowo w wyroku z 14 września 2000 r. (Wyrok sygn. akt I SA/Gd 2018/99) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził:

„W działalności handlowej stosowana marża handlowa jest niewątpliwie istotnym składnikiem tej działalności, to ona bowiem decyduje o wysokości przychodu. Wynikająca z księgi podatkowej marża, zrealizowana przez skarżącego w wysokości odbiegającej od marż poszczególnych grup asortymentowych towarów, stosowanych przy sprzedaży udokumentowanej, uzasadnia wniosek co do tego, że księga podatkowa nie odzwierciedla rzeczywistego stanu rzeczy w zakresie wysokości przychodów i tym samym nie może stanowić dochodu w postępowaniu podatkowym.”

Odrzucenie księgi jako dowodu w postępowaniu

Skutkiem stwierdzenia nierzetelności jest najczęściej odrzucenie księgi. Stosunek organów podatkowych, sądowych oraz ustawodawstwa do nierzetelności ksiąg oraz skutków, które ona wywołuje, zmieniał się z biegiem czasu. Jeszcze do połowy lat dziewięćdziesiątych praktyka organów podatkowych była taka, że nawet drobna i nieistotna ekonomicznie niezgodność ze stanem faktycznym powodowała odrzucenie księgi jako dowodu i konieczność zastosowania szacowania podstawy opodatkowania.

Podejście takie powodowało, że dążenie przez organy podatkowe do uzyskania jak najwyższego wymiaru podatku dominowało nad zasadą ustalenia prawdy obiektywnej. Wejście w życie Ordynacji podatkowej (poprzedzone mniej rygorystycznymi wyrokami w sprawie nierzetelności) zmieniło to podejście. Księga może być uznana w części za nierzetelną (i w takim zakresie podlegać odrzuceniu), a w pozostałej części może stanowić dowód.

Fakt, że zapisy w księdze odpowiadają rzeczywistości (czyli oparte są na dowodach księgowych), nie musi oznaczać, że księga jest rzetelna. Przykładowo organ podatkowy na podstawie analizy kontroli remanentu może stwierdzić, że podatnik ukrywa obrót. W takim przypadku księga nie może stanowić dowodu, gdyż zgodnie z Ordynacją podatkową księgi stanowią dowód tylko tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Tak więc organ podatkowy poza rzetelnymi zapisami w księgach może także poszukiwać innych dowodów, które mogą być podstawą ustalenia stanu rzeczywistego.

Księga, w której nie zapisano wszystkich dowodów księgowych, nie musi jednak automatycznie podlegać odrzuceniu. Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów przewiduje, że księgę uznaje się za rzetelną, gdy brak zapisów spowodował podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny.

Z powyższych rozważań wynika, że nie każda nierzetelność ksiąg skutkowałą będzie ich odrzuceniem przez organ podatkowy. Zgodnie z Ordynacją podatkową odrzucenie ksiąg jako dowodu następuje, gdy księgi prowadzone są w sposób nierzetelny lub wadliwy. Jednak odrzucenie ksiąg nie prowadzi automatycznie do szacowania. Organ podatkowy odstąpi od szacowania gdy dane wynikające z ksiąg (mimo ich nierzetelności), uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Legalną tolerancję nierzetelności wprowadzono do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w którym przewidziano, że księgę uznaje się za rzetelną, gdy:

1. niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5% przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym naczelnik urzędu skarbowego albo organ kontroli skarbowej stwierdził te błędy, lub
2. brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie księgi, lub
3. błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub
4. podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w księdze przed rozpoczęciem kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego albo przez organ kontroli skarbowej, lub
5. błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowe odpowiadające warunkom przewidzianym w przepisach prawa.

Przepisy te stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia braku zapisów lub błędnych zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu.

Należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że przyjęcie zawierającej błędy księgi za dowód nie oznacza, że organ podatkowy przyjmie wynikającą z nich podstawę opodatkowania za właściwą. Uznanie księgi za rzetelną, gdy dowody nie odpowiadają prawdzie, nie zwalnia organu podatkowego od konieczności ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania. Nawet nieszczęśliwy wypadek nie zwalnia podatnika od zapłaty podatku.

W praktyce przepisy te nie są więc wykorzystywane do wymiaru, lecz mają znaczenie przy unikaniu odpowiedzialności karnej skarbowej. Otóż zgodnie z art. 61 § 1 Kodeksu karnego skarbowego, kto nierzetelnie prowadzi księgę, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. Jest to czyn zabroniony zakwalifikowany jak przestępstwo skarbowe. Natomiast wadliwe prowadzenie księgi jest wykroczeniem skarbowym. Tutaj karą jest grzywna w wysokości od jednej dziesiątej do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia. Jak zatem wynika z powyższego, kara za wadliwość ksiąg jest dużo mniejsza.

Protokół badania ksiąg

Przyjęcie przez organ podatkowy innej podstawy opodatkowania niż wynikająca z ksiąg podatkowych możliwe jest po udowodnieniu przez ten organ, że księgi są nierzetelne lub wadliwe i w związku z tym nie mogą być dowodem. Organ podatkowy musi więc przeprowadzić badanie ksiąg.

Ustawodawca w art. 193 § 6 Ordynacji podatkowej wprowadził obowiązek sporządzenia protokołu z tego badania, który ma charakter swego rodzaju aktu administracyjnego. W protokole tym organ powinien nie tylko wskazać, za jaki okres i w jakiej

części nie uznaje ksiąg za dowód, ale przede wszystkim wykazać, dlaczego w tym zakresie księgi są nierzetelne bądź wadliwe.

Odrzucenie księgi jako dowodu wymaga obalenia domniemania ich zgodności z prawdą. Ciężar obalenia tego domniemania spoczywa na organie podatkowym. Przed podjęciem rozstrzygnięcia organ podatkowy powinien rozważyć także argumenty podnoszone przez podatnika.

Odpis protokołu organ podatkowy doręcza stronie (art. 193 § 7), która w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu właściwe określenie podstawy opodatkowania (art. 193 § 8). Protokół powinien zawierać pouczenie o prawie i terminie wnoszenia zastrzeżeń. Protokół badania ksiąg może być załącznikiem do protokołu kontroli prowadzonej przez organ podatkowy. Jeżeli w trakcie kontroli kontrolujący dokonują badania ksiąg, to ustalenia dotyczące badania ksiąg mogą zawrzeć w protokole kontroli:

Wyrok NSA z 14 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 240/2006

„Artykuł 290 § 5 Ordynacji podatkowej daje możliwość zawarcia w protokole kontroli ustaleń dotyczących badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 Ordynacji podatkowej. W takim przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 tej ustawy.”

Do zgłoszonych przez stronę zastrzeżeń lub dowodów organ podatkowy powinien odnieść się w toku prowadzonego postępowania podatkowego. W razie ich nieuwzględnienia mogą one stanowić podstawę zarzutów w postępowaniu odwoławczym. Zastrzeżenia mogą dotyczyć całości lub części ustaleń zawartych w protokole.

Stwierdzenie nierzetelności księgi podatkowej nie stwarza automatycznie podstawy do ustalenia opodatkowania w drodze szacunkowej. Zastosowanie tego trybu może mieć miejsce tylko wtedy, gdy nie ma innego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania.

Zakwestionowanie rzetelności księgi podatkowej w jednym miesiącu roku nie może prowadzić do odrzucenia dowodu z ksiąg w innych miesiącach i kwestionowania na tej podstawie deklaracji za miesiące, w których podatnik księgę prowadził rzetelnie.

W praktyce organów podatkowych zdarzały się sytuacje, gdy dowodem nierzetelności stawał się przeprowadzony szacunek. Postępowanie takie powoduje, że szacunek, a nie stan faktyczny staje się wzorcem nierzetelności. Jest to odwrócenie zasad postępowania: to stwierdzenie nierzetelności prowadzi do szacowania, a nie szacowanie – do stwierdzenia nierzetelności.

Praktykom takim sprzeciwiają się jednoznacznie wyroki sądów. Przykładowo w wyroku z 28 maja 2003 r. (sygn. akt I SA/Łd 2418/01) NSA stwierdza:

„Szacowanie jest dopuszczalne dopiero po uznaniu księgi podatkowej za nierzetelną, a w konsekwencji po nieuznaniu jej za dowód tego, co wynika z zawartych w niej zapisów (art. 23 § 1 w związku z art. 193 § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – Dz.U. nr 137, poz. 926, z późn. zm.), a więc może być jedynie następstwem uznania księgi za nierzetelną, a nie przyczyną stwierdzenia tej nierzetelności.”

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 180-200](#)

[Kodeks Karny Skarbowy - Artykuły 54-84](#)

Mimo, iż służby skarbowe posługują się przy typowaniu do kontroli coraz bardziej zaawansowanymi narzędziami, przedmiot ich zainteresowania od lat pozostaje bez zmian. Warto zatem wiedzieć, na czym będą się koncentrować kontrolujący.

Kontrolowane tytuły podatkowe

Podstawowe tytuły podatkowe, takie jak podatek dochodowy od osób prawnych i fizycznych oraz podatek od towarów i usług, podlegają kontrolom podatkowym w ramach sprawdzenia prawidłowości rozliczeń przedsiębiorców z budżetem państwa, prowadzonym przez organy kontroli.

W toku prowadzonych postępowań osoby wykonujące czynności kontrolne stosują zwykle różnego rodzaju techniki kontroli. Są one oczywiście uzależnione od całokształtu okoliczności badanego stanu faktycznego.

Na sposób dokonywania kontroli wpływ ma wiele różnorodnych czynników, między innymi: forma organizacyjno-prawna kontrolowanego podmiotu, jego wielkość pod względem osiągniętego pułapu obrotów, zakres kontroli wskazany na upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli podatkowej, a także liczba i rodzaj dokumentów źródłowych podlegających badaniu. Nie bez znaczenia pozostają umiejętności, wiedza oraz doświadczenie osób kontrolujących czy wreszcie specyfika samych kontrolowanych tytułów podatkowych, w ramach których pracownicy organów kontroli wykonują poszczególne czynności kontrolne.

W toku prowadzonych kontroli organy mają pełne prawo badania całokształtu dokumentacji źródłowej przedsiębiorców, w tym między innymi: umów gospodarczych, poszczególnych dowodów źródłowych, tj. faktur zakupu i sprzedaży, wszelkich zapisów w ewidencjach prowadzonej działalności gospodarczej, zapisów rachunków bankowych, oraz podejmowania wszystkich czynności kontrolnych mających związek lub znaczenie dla zakresu prowadzonej kontroli. To organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w toku prowadzonych postępowań są zobowiązane do zebrania i rozpatrzenia całokształtu materiału dowodowego w danej sprawie podatkowej.

Co oczywiste, czynności kontrolne podejmowane w ramach kontroli prowadzonych przez organy podatkowe i organy skarbowe przebiegają inaczej w firmie dużej czy średniej pod względem wielkości obrotów, a inaczej w firmie małej, prowadzonej najczęściej przez właściciela przedsiębiorcę, który nie zatrudnia pracowników.

Jakie stany faktyczne stanowią najczęściej przedmiot zainteresowań organów kontroli?

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Kontrola mająca w swoim zakresie prawidłowość rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych odbywa się głównie u przedsiębiorców prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów, w firmach małżeńskich, spółkach cywilnych oraz handlowych spółkach osobowych. Kontrola ta siłą rzeczy dotyczy również przestrzegania przez przedsiębiorców wymogów formalnych zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Uwaga!

Kontrola osób prowadzących PKPiR może być bardziej szczegółowa. Przy mniejszej liczbie dokumentów źródłowych istnieje możliwość dokładniejszego ich sprawdzenia, ściślejszej kontroli dowodów źródłowych pod każdym względem, tj. formalnym, merytorycznym i rachunkowym, wnikliwszego badania poszczególnych księgowiń dotyczących przychodów oraz kosztów prowadzonej działalności gospodarczej.

W toku kontroli przedsiębiorcy prowadzącego PKPiR następuje między innymi: sprawdzenie, czy księga jest prowadzona rzetelnie i w sposób niewadliwy, czy przedsiębiorcy prawidłowo stosują przepisy dotyczące dokonywania zapisów w podatkowej księdze, czy dokonują ich na podstawie właściwych dowodów źródłowych, czy przestrzegają obowiązujących terminów dokonywania zapisów, w jaki sposób wyceniają materiały i towary handlowe objęte przedmiotem spisu z natury.

W przypadku kontroli obejmujących swoim zakresem podatek dochodowy od osób fizycznych kontrolujący niejednokrotnie mają możliwość dokładniejszej analizy poszczególnych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, naliczania i odprowadzania zaliczek, prawidłowości naliczania i stosowania zasad dotyczących amortyzacji, kontroli rocznych rozliczeń przedsiębiorców i związanych z nimi praw do zwolnień podatkowych, ulg oraz odliczeń od dochodu i podatku w poszczególnych latach podatkowych.

W tego rodzaju kontrolach kontrolujący mają też większą możliwość dokładnego sprawdzenia kontrahentów podmiotu objętego kontrolą (np. wykrycia fikcyjnych podmiotów gospodarczych, podmiotów posługujących się sfałszowanymi danymi w celu dokonywania oszustw podatkowych).

Kontrolujący w sposób bardziej wnikliwy i dokładny dokonują także kontroli przedsiębiorców np. odliczających straty wykazane w latach poprzednich, podatników opodatkowanych kartą podatkową i wysokości wykazywanych przez nich obrotów pod kątem zaniżania należnego podatku czy też handlowców wykazujących wysokie przychody i duże zakupy, a osiągających niski poziom zysku.

W toku kontroli organy kontroli szczególną uwagę zwracają na następujące zagadnienia:

- rzeczywistość prowadzonych procesów gospodarczych,
- racjonalność ponoszonych kosztów,
- rzetelność posiadanych przez przedsiębiorców dowodów źródłowych,
- właściwe dokumentowanie ponoszonych wydatków,
- dowodzenie wykonanych usług,
- świadczenia na rzecz udziałowców, akcjonariuszy i członków zarządu,
- konieczność dokładnego dokumentowania wydatków na nabycie usług niematerialnych,
- kwestia zaliczania opłaty wstępnej w umowie leasingu operacyjnego do kosztów podatkowych,
- określenie momentu poniesienia kosztu podatkowego dla przedsiębiorców prowadzących PKPiR.

Podatek dochodowy od osób prawnych

Ze względu na wielkość podmiotów gospodarczych, obowiązek stosowania i przestrzegania zapisów ustawy o rachunkowości, liczbę i niejednokrotnie specyfikę prowadzonych operacji gospodarczych kontrolujący w zakresie podatku

dochodowego od osób prawnych najczęściej przyjmują do kontroli tzw. próbę dokumentów źródłowych. Ich selekcja oraz wybór do kontroli może przebiegać według bardzo różnych kryteriów.

W ramach kontroli ww. tytułu podatkowego następuje między innymi:

- sprawdzenie i badanie aktów notarialnych oraz statutów określających ramy prawne występowania poszczególnych podmiotów w obrocie gospodarczym,
- analiza sprawozdań finansowych oraz całości kształtu dokumentacji z nimi związanej,
- kontrola wszystkich umów gospodarczych, porozumień handlowych zawieranych w toku prowadzonej działalności z kontrahentami,
- analiza określonej próby dokumentów źródłowych, faktur zakupu i sprzedaży dokumentujących przeprowadzone operacje gospodarcze w kontrolowanym okresie,
- analiza zapisów w prowadzonych ewidencjach podmiotów gospodarczych, w tym przede wszystkim zapisów na kontach zespołu 4 oraz 7 (tj. podstawowych kontach dotyczących przychodów i kosztów prowadzonej działalności gospodarczej) – wybór operacji gospodarczych podlegających dokładnemu badaniu – stosowanie różnych kryteriów wyboru, np. wielkości operacji gospodarczych, nietypowych zapisów, kontrola wszelkich korekt, poprawek, uzupełnień poszczególnych zapisów,
- kontrola kompletności wykazywania przychodów, odpowiedniego kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów, właściwego ustalenia podstawy opodatkowania oraz wysokości należnego podatku.

W zakresie kontroli podatników podatku dochodowego od osób prawnych organy kontroli mogą również prowadzić postępowanie w sprawie tzw. przerzucania dochodów między podmiotami powiązаныmi w rozumieniu ustaw podatkowych, w którym czynności kontrolne przebiegają według poniższego schematu:

- ustalenie powiązań między podmiotami, w tym kapitałowych, personalnych, gospodarczych;
- wszczęcie postępowania w jednostkach powiązanych;
- kontrola umów gospodarczych (statutów, aktów notarialnych, umów spółek, dokumentacji podwyższenia udziałów, obejmowania udziałów, fuzji lub podziałów, obejmowania udziałów i akcji);
- badanie dokumentów oraz ewidencji, oględziny, przesłuchania świadków;
- kontrola cen stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązаныmi i porównanie ich z cenami stosowanymi w transakcjach zawartych z podmiotami niezależnymi;
- zbieranie danych w zakresie przychodów ze sprzedaży, kosztów uzyskania przychodów oraz odliczeń od dochodu i ulg podatkowych;
- wybór metody ustalania dochodu i jej zastosowanie w razie stwierdzenia powiązań i ustalenia, że warunki transakcji różniły się od warunków dla podmiotów niezależnych, w efekcie czego nastąpiło zaniżenie dochodów;
- zakończenie postępowania kontrolnego – wydanie decyzji.

W toku kontroli organy kontroli szczególną uwagę zwracają na następujące zagadnienia:

- rzeczywisty przebieg transakcji gospodarczych,
- konieczność udowodnienia wykonanych usług,
- kwestia faktur niedokumentujących rzeczywiste zdarzenia gospodarcze,
- usługi marketingowe jako koszty uzyskania przychodów,
- ogólne warunki kwalifikowania wydatków do kosztów podatkowych,
- kwestia zaliczania opłaty wstępnej w umowie leasingu operacyjnego do kosztów podatkowych,
- kwestia inwestycji w obcych środkach trwałych.

Podatek od towarów i usług

Kontrola w zakresie VAT najczęściej związana jest z określonymi zdarzeniami faktycznymi mającymi miejsce w toku prowadzonej przez przedsiębiorców działalności gospodarczej, takimi jak:

- wykazanie przez podatników dużo większych niż zazwyczaj kwot podatku do zwrotu,
- wykazanie zwrotów, szczególnie przez podatników deklarujących w ostatnich latach podatkowych straty z działalności gospodarczej, niskie dochody oraz podatników nowo powstałych,
- wykazanie przez podatników dużych zakupów środków trwałych i żądających bezpośredniego zwrotu podatku,
- zbadanie deklarowanego przez podatnika nadzwyczaj wysokiego podatku naliczonego oraz małych dostaw,
- wykazanie wysokich obrotów przy jednoczesnych minimalnych wpłatach podatku,
- jako konsekwencja korekt dokonanych w zakresie kosztów uzyskania przychodów,
- jako konsekwencja dokonania wielu korekt deklaracji podatkowych,
- sprawdzenie wywiązywania się przez podatnika z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących,
- wykazanie dużych kwot transakcji wewnątrzspółnotowych,
- stwierdzenie rozbieżności pomiędzy deklarowanymi przez podatników wielkościami obrotów a danymi o tych obrotach zawartymi w systemie VIES (informatycznym systemie umożliwiającym wymianę informacji między państwami członkowskimi UE o dostawach towarów).

Kontrola VAT może też stanowić normalną kontrolę planową.

Do typowych czynności kontrolnych wykonywanych w ramach kontroli podatku od towarów i usług należą:

- sprawdzenie zgodności kwot ujętych w deklaracji z zapisami w rejestrach VAT,
- sprawdzenie zgodności zapisów w rejestrach VAT z dokumentami źródłowymi (fakturami) i kontrola dokumentów źródłowych pod względem spełnienia wszelkich wymogów formalnych.

Szczególne zainteresowanie organów kontroli budzą:

- prawidłowość określenia przez podatników momentu powstania obowiązku podatkowego, w tym z tytułu faktur dokumentujących sprzedaż usług, wobec których ustawa określa szczególny moment powstania obowiązku podatkowego (np. usługi budowlane, transportowe, spedycyjne, telekomunikacyjne, roboty budowlano-montażowe),
- prawidłowość określania przez podatników podstawy opodatkowania, w tym prawidłowe dokumentowanie zmniejszenia obrotu (zwroty towarów, rabaty, zwrócone kwoty nienależne),
- transakcje wewnątrzspółnotowe dostaw oraz nabycie towarów, w tym moment powstania obowiązku podatkowego, wystawiania faktur wewnętrznych (ww. nabycie towarów), rozliczanie transakcji w kwartalnych informacjach podsumowujących,
- prawidłowość stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia, w tym szczególnych miejsc świadczenia usług,
- prawidłowość stosowania stawek podatkowych,
- prawidłowość stosowania zwolnień przedmiotowych,
- prawidłowość obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Do najczęstszych błędów podatników należą:

- przedwcześnie odliczany podatek naliczony,
- niewłaściwe odliczanie podatku naliczonego z tytułu nabycia samochodów osobowych,
- niewłaściwe odliczanie podatku naliczonego z tytułu rat leasingowych od samochodów osobowych,
- odliczenie w nieprawidłowej wysokości podatku naliczonego z faktur zakupu paliw silnikowych i oleju napędowego do samochodów osobowych,
- odliczanie podatku naliczonego z tytułu zakupu usług noclegowych i gastronomicznych.

Warto dodać, że organy KAS opracują założenia dotyczące zagadnień budzących szczególne zainteresowania organów kontrolnych. Zwykle należą do nich:

- wykrywanie zorganizowanej przestępczości podatkowej, narażającej budżet państwa na wielomilionowe straty poprzez oszustwa w VAT i podatku akcyzowym,
- podejmowanie działań ograniczających szarą strefę,
- kontrole w zakresie opodatkowania obrotu wyrobami akcyzowymi, w tym obrotu paliwami płynnymi, obrót paliwami płynnymi dokonywany przez zorganizowane grupy, a także działalność ostatecznych odbiorców paliw, czyli stacji benzynowych,
- kontrole transakcji wewnątrzspółnotowych w celu wykrycia podmiotów mogących uczestniczyć w oszustwach dokonywanych przy wykorzystaniu wymiany informacji i współpracy z administracjami podatkowymi krajów UE,
- zapobieganie unikaniu odprowadzania podatku dochodowego poprzez przerzucanie dochodów do podmiotów powiązanych,
- ściganie procederu ukrywania dochodów przez zarejestrowane firmy oraz prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej,
- kontrole w zakresie nierzetelnego prowadzenia ksiąg i ewidencji podatkowych, wystawiania i posługiwania się nierzetelnymi fakturami lub rachunkami oraz przestępstw skarbowych dokonywanych za pomocą internetu,
- kontrole gospodarowania środkami publicznymi i mieniem Skarbu Państwa,
- monitorowanie działalności z wykorzystaniem internetu (e-handel).

Należy zatem się spodziewać, że te właśnie zagadnienia i obszary aktywności oraz działalności przedsiębiorców podlegać będą szczególnie intensywnym kontrolom prowadzonym przez organy KAS.

Jedną z najważniejszych kwestii związanych z kontrolą podatkową są prawa podatnika, które może wykorzystać na etapie występującym po zakończeniu kontroli. Ustalenia kontrolujących nie muszą okazać się ostateczne, a zanim na podstawie kontroli zaczną się dalsze czynności, zmierzające do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego i ewentualnych przewin podatnika, masz prawo podjąć swoje działania.

Masz prawo zostać przekonany do argumentów organów podatkowych

W myśl art. 124 Ordynacji podatkowej organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Zgodnie z tą zasadą organ podatkowy powinien uczynić wszystko, aby strona została przekonana o zasadności rozstrzygnięcia, nawet gdy było ono dla niej niekorzystne.

W przypadku kontroli podatkowej zasada ta realizowana jest poprzez obowiązki organu kontrolnego, sformułowane w art. 290 § 2 w pkt 6, 6a i 7. Stosownie do tych przepisów **protokół kontroli musi zawierać dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji.**

Poprzez zawarcie w protokole kontroli oceny prawnej sprawy organ przekonuje kontrolowanego przedsiębiorcę o trafności ustaleń kontroli i chce skłonić do niewnoszenia zastrzeżeń, a także do złożenia korekty deklaracji uwzględniającej ustalenia protokołu.

Prawo do zapoznania się z ustaleniami kontroli; zasada pisemności

Zgodnie z zasadą pisemności sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.

Wyrazem pisemności jest obowiązek przedstawienia ustaleń kontroli w formie protokołu. Szczególnie ważne ze względów dowodowych jest dopilnowanie przez kontrolowanego, by wszelkie wyjaśnienia, które składa ustnie, były na bieżąco zapisywane przez kontrolujących.

Wyrazem omawianej zasady są także przepisy rozdziału 9 działu IV Ordynacji podatkowej, dotyczące metryk, protokołów i adnotacji.

Wynika z nich, że protokół należy sporządzić z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie. Protokół sporządza się między innymi z przesłuchania świadka, biegłego i strony oraz z oględzin.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 120-132a](#)

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 171a-179a](#)

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Protokół kontroli

Stosownie do art. 290 O.p. przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

Wyrok NSA z 29 lipca 2008 r., sygn. akt II FSK 738/2007

„Protokół z kontroli podatkowej, o którym mowa w art. 290 § 1 O.p. winien dokumentować przebieg kontroli. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz magnetycznych, optycznych lub elektronicznych nośników informacji. Zawierać on ma w szczególności wskazanie kontrolowanego, osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli, miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opisu dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień.

Kontrola podatkowa ma na celu sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 O.p.). W jej ramach kontrolujący uprawnieni są do podejmowania wielu czynności, w tym np. żądania sporządzenia spisu z natury, badania dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, zbierania innych dowodów, przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego, innych osób wymienionych w art. 287 § 4 O.p., zasięgnięcia opinii biegłych (art. 286 § 1 O.p.). Opis przebiegu kontroli jest zatem opisem ciągu czynności, z których z części winien być sporządzony odrębny protokół (zgodnie z art. 172 § 1 i § 2 w zw. z art. 292 O.p.), z racji ich charakteru trwających przez pewien, dłuższy czas, niekiedy bez obecności kontrolowanego (art. 286 § 2 O.p.).

Należy również zauważyć, że ustawodawca nakazuje doręczenie protokołu kontrolowanemu i wyznaczenie mu terminu do zgłoszenia wyjaśnień i zastrzeżeń. Te wymogi zapewniają stronie możliwość spokojnego zapoznania się z treścią dokumentu i ochronę jej praw. Nie zapewni jej zaś wymóg podpisania protokołu czy też odczytanie stronie wielostronicowego często dokumentu po jego sporządzeniu. Otrzymując protokół i mając czas do zgłoszenia uwag, strona może bowiem sięgnąć do dokumentów, dokonać ich analizy, zwrócić się o poradę prawną, zgłosić ewentualne wnioski dowodowe.

Te wszystkie względy powodują, iż protokołu z kontroli podatkowej nie można utożsamiać z protokołem z czynności postępowania, a tym samym stosować do niego odpowiednio art. 173 § 1 i 2 O.p., w tym wymóg podpisania go przez kontrolowanego (por. też pogląd wyrażony przez J. Kulickiego w Ordynacja podatkowa, pod red. H. Dzwonkowskiego, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 1157). Brak podpisu kontrolowanego na protokole kontroli nie pozwala zatem na uznanie tego dokumentu za niesporządzony.”

Protokół kontroli zawiera w szczególności:

- wskazanie kontrolowanego;
- wskazanie osób kontrolujących;
- określenie przedmiotu i zakresu kontroli;
- określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli;
- opis dokonanych ustaleń faktycznych;
- dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów;
- ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli;
- pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji;
- pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

Załącznik do protokołu kontroli stanowią protokoły zeznań świadków, opinii biegłych, oględzin. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 O.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6. Jeżeli więc kontrolujący w trakcie kontroli dokonują badania ksiąg, to ustaleń dotyczących tego badania nie muszą dokumentować w odrębnym protokole badania ksiąg – mogą one być ujęte w protokole badania ksiąg.

Protokół jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Protokół kontroli – prawa kontrolowanego

Przebieg kontroli, zgodnie z art. 290 O.p., dokumentowany jest w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

Protokół kontroli to na tyle istotny dokument, że kontrolowany musi przed jego podpisaniem mieć możliwość wnikliwej analizy jego treści i powinien dysponować czasem na podjęcie odpowiednich działań, które uzna dla siebie za korzystne.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 lipca 2008 r., sygn. akt II FSK 738/2007:

„(...) Zauważyć też należy, że **ustawodawca nakazuje doręczenie protokołu kontrolowanemu i wyznaczenie mu terminu do zgłoszenia wyjaśnień i zastrzeżeń**. Te wymogi zapewniają stronie **możliwość spokojnego zapoznania się z treścią dokumentu i ochronę jej praw**. Nie zapewni jej zaś wymóg podpisania protokołu czy też odczytanie stronie wielostronicowego często dokumentu po jego sporządzeniu. Otrzymując protokół i mając czas do zgłoszenia uwag, strona może bowiem sięgnąć do dokumentów, dokonać ich analizy, zwrócić się o poradę prawną, zgłosić ewentualne wnioski dowodowe.

Te wszystkie względy powodują, iż protokołu z kontroli podatkowej nie można utożsamiać z protokołem z czynności postępowania, a tym samym stosować do niego odpowiednio art. 173 § 1 i § 2 O.p., w tym wymóg podpisania go przez kontrolowanego (por. też pogląd wyrażony przez J. Kulickiego w *Ordynacja podatkowa*, pod red. H. Dzwonkowskiego, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 1157). Brak podpisu kontrolowanego na protokole kontroli nie pozwala zatem na uznanie tego dokumentu za niesporządzony”.

Protokół kontroli musi zawierać pouczenie o **prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji**.

Protokół jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden trafia do kontrolowanego.

Zakończenie kontroli

Zgodnie z art. 291 § 4 O.p. kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Zakończenie kontroli podatkowej wywołuje odmienne skutki w zależności od tego, czy kontrolę prowadził organ podatkowy na podstawie Ordynacji podatkowej, czy na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

Zakończenie kontroli podatkowej prowadzonej w trybie ustawy o KAS nie przesądza o rozstrzygnięciu sprawy, jest jedynie podstawą do wydania decyzji (które zostanie poprzedzone odrębnym postępowaniem podatkowym). Kontrola podatkowa prowadzona przez organy KAS odbywa się w ramach postępowania kontrolnego. Zakończenie tej kontroli nie kończy postępowania kontrolnego, co oznacza, że organ kontroli celno-skarbowej może dalej zbierać i analizować materiał dowodowy (choć generalnie w siedzibie organu KAS).

Postępowanie kontrolne kończy się natomiast decyzją (zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej) bądź wynikiem kontroli celno-skarbowej (zgodnie z ustawą o KAS).

Stosownie do art. 291 § 4 O.p. kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

Co do zasady doręczenie protokołu kontroli powinno nastąpić przed upływem limitów czasu kontroli. Jeżeli jednak nie jest możliwe doręczenie protokołu kontrolowanemu przed upływem tych limitów z przyczyn niezależnych od organu (np. z powodu nieobecności kontrolowanego po zakończeniu czynności kontrolnych), doręczenie protokołu kontroli po upływie limitów nie oznacza, że dokumenty dotyczące czynności kontrolnych nie będą mogły stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym (art. 284b § 3). Należy bowiem zauważyć, że doręczenie protokołu kontroli nie stanowi czynności kontrolnej.

Uznać więc trzeba, że jakkolwiek kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 4 O.p.), to okresu od dnia pierwszej udokumentowanej próby doręczenia protokołu do dnia doręczenia tego protokołu, zgodnie z przepisami rozdziału 5 działu IV O.p., nie wlicza się do limitów kontroli działalności przedsiębiorcy wynikających z Prawa przedsiębiorców.

Zastrzeżenia do protokołu kontroli

Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe (art. 291 § 1 O.p.). Powinien to uczynić **w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu**.

Kontrolujący **są zobowiązani rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania** zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia (art. 291 § 2 O.p.).

Wyjaśnienia lub zastrzeżenia podatnika do protokołu kontroli nie mogą być głoślowe, ma on obowiązek poprzeć je stosownymi wnioskami dowodowymi i tylko do takich wniosków oraz zastrzeżeń ma obowiązek odnieść się kontrolujący.

Przepis jednak nie wyjaśnia, jakie skutki wywołuje rozpatrzenie wyjaśnień i zastrzeżeń podatnika. W sytuacji, w której kontrolujący zgadzałby się z argumentami kontrolowanego, i tak nie ma możliwości dokonania dodatkowego postępowania dowodowego, ponieważ artykuł 291 § 4 O.p. wyraźnie stwierdza, że kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli – a po zakończeniu nie ma możliwości dokonywania dodatkowych czynności i jej przedłużania. W takim przypadku wyjaśnienia i zastrzeżenia podatnika, które są zasadne, mogą zostać uwzględnione przez organ podatkowy w ewentualnym postępowaniu podatkowym.

WZÓR

Zastrzeżenia do protokołu kontroli

Michałow, 26 lutego 20xx r.

„EKSPERT” sp. z o.o.

z siedzibą w Łobzie

przy ul. Parkowej 6

NIP: 621-841-23-28

reprezentowana przez

doradcę podatkowego Antoniego Nowaka

nr wpisu 12345

Naczelnik Urzędu Skarbowego

w Łobzie

ZASTRZEŻENIA

Na podstawie art. 291 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa składam zastrzeżenia do sporządzonego w dniu 19 lutego 20xx r. przez pracowników Urzędu Skarbowego w Łobzie protokołu kontroli, przeprowadzonej dla sprawdzenia dokumentacji podatkowej prowadzonej na potrzeby podatku od towarów i usług.

UZASADNIENIE

Działając w imieniu mojego klienta, spółki z o.o. „EKSPERT”, składam zastrzeżenia do opisanego protokołu kontroli. Dokument ten został sporządzony przez Romana Kowala, dla którego w toku całej kontroli podatkowej nie wydano upoważnienia do jej przeprowadzenia. Stosowne upoważnienia do tychże czynności miały jedynie: Anna Aniołowska i Bartosz Bukowski.

W tym stanie rzeczy zastrzeżenie jest zasadne.

Antoni Nowak

doradca podatkowy

Przedstawienie przez kontrolowanego zastrzeżeń lub wyjaśnień, jak również ich rozpatrzenie przez kontrolujących następuje w ramach czynności pokontrolnych. W zakresie niewykorzystanego czasu kontroli jest możliwe ponowne wszczęcie kontroli, do czasu wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie będącej przedmiotem kontroli, np. z uwagi na przedstawione przez kontrolowanego nowe okoliczności sprawy, a w szczególności złożenie konkretnych wniosków dowodowych.

Przypadki, w których nie może być ponownie wszczęta kontrola, zostały określone w art. 282a O.p.

Zgodnie z tym przepisem w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta.

Przepisu tego nie stosuje się jednak, jeżeli kontrola podatkowa jest niezbędna dla przeprowadzenia postępowania:

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

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Na zakończenie spróbujmy podsumować główne prawa kontrolowanych w trakcie kontroli i po jej zakończeniu.

Niektóre uprawnienia kontrolowanych i terminy do ich wykorzystania

Artykuł 291 § 1 O.p. – kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, **może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe.**

Artykuł 190 § 1 i 2 O.p.:

§ 1 – strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin **przynajmniej na 7 dni przed terminem;**

§ 2 – strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia.

Art. 178 § 1 O.p. – strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń.

Ważne!

Prawo to przysługuje także po zakończeniu postępowania.

Art. 178 § 3 O.p. – strona może żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy.

Postępowanie w przypadku otrzymania protokołu badania ksiąg

Przyjęcie przez organ podatkowy innej podstawy opodatkowania niż wynikająca z ksiąg podatkowych możliwe jest po udowodnieniu przez ten organ, że księgi są nierzetelne lub wadliwe i w związku z tym nie mogą być dowodem. Organ podatkowy musi więc przeprowadzić badanie ksiąg.

Ustawodawca w art. 193 § 6 O.p. wprowadził **obowiązek sporządzenia protokołu z tego badania**, który ma charakter swego rodzaju aktu administracyjnego. W protokole tym organ powinien nie tylko wskazać, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód, ale przede wszystkim wykazać, dlaczego w tym zakresie księgi są nierzetelne bądź wadliwe.

Odrzucenie księgi jako dowodu wymaga obalenia domniemania jej zgodności z prawdą. Ciężar obalenia tego domniemania spoczywa na organie podatkowym. **Przed podjęciem rozstrzygnięcia organ podatkowy powinien rozważyć także argumenty podnoszone przez podatnika.**

Odpis protokołu organ podatkowy doręcza stronie (art. 193 § 7 O.p.), który **w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń**, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu właściwe określenie podstawy opodatkowania (art. 193 § 8). Protokół **powinien zawierać pouczenie** o prawie i terminie wnoszenia zastrzeżeń. Protokół badania ksiąg może być załącznikiem do protokołu kontroli prowadzonej przez organ podatkowy.

Jeżeli w trakcie kontroli kontrolujący dokonują badania ksiąg, to ustalenia dotyczące badania ksiąg mogą zawrzeć w protokole kontroli.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 240/2006:

„Artykuł 290 § 5 Ordynacji podatkowej daje możliwość zawarcia w protokole kontroli ustaleń dotyczących badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 Ordynacji podatkowej. W takim przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 tej ustawy”.

Ważne!

Do zgłoszonych przez stronę zastrzeżeń lub dowodów organ podatkowy powinien odnieść się w toku prowadzonego postępowania podatkowego. W razie ich nieuwzględnienia **mogą one stanowić podstawę zarzutów w postępowaniu odwoławczym**. Zastrzeżenia mogą dotyczyć całości lub części ustaleń zawartych w protokole.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 171a-179a](#)

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 180-200](#)

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Prawo do złożenia korekty po zakończeniu kontroli podatkowej w trybie Ordynacji podatkowej

Kontrolowany, który zgadza się z ustaleniami protokołu kontroli, ma prawo na podstawie tego protokołu dokonać korekty swojego zobowiązania podatkowego poprzez złożenie korekty zeznania. W myśl art. 290 § 2 pkt 7 O.p. protokół kontroli zawiera pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji.

Podatnik kontrolowany przez organ podatkowy ma prawo, na podstawie art. 81b § 1 pkt 2 lit. a O.p., do złożenia korekty po zakończeniu kontroli podatkowej.

Prawo do korekty ulega zawieszeniu w okresie prowadzenia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. W związku z tym podatnik ma prawo do korekty po zakończeniu kontroli, a przed wszczęciem postępowania podatkowego.

Uwaga!

Najważniejszą korzyścią związaną z prawem do korekty po zakończeniu kontroli jest brak podstaw do zastosowania wobec podatnika składającego korektę odpowiedzialności karnej skarbowej.

Stosownie do art. 16a par. 1 Kodeksu karnego skarbowego nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca czynu zabronionego dotyczącego złożenia deklaracji lub przesłania księgi, jeżeli po jego popełnieniu została złożona organowi podatkowemu prawnie skuteczna korekta deklaracji lub księgi dotycząca obowiązku, którego nieprawidłowe wykonanie stanowi ten czyn zabroniony. Są jednak pewne warunki ograniczające:

Przepisu nie stosuje się, jeżeli przed złożeniem korekty deklaracji lub księgi wszczęto postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe lub ujawniono w toku toczącego się postępowania przygotowawczego to przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Jeżeli w związku z czynem zabronionym wskazanym w art. 16a par. 1 nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, przepis ten stosuje się tylko wtedy, gdy należność ta została uiszczona niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie wyznaczonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.

Odesłania do aktów prawnych

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 81-81c](#)

[Ordynacja podatkowa - Artykuły 281-292](#)

Kończymy lekcję poświęconą procedurze, z którą może się spotkać każdy podatnik. Kontrola podatkowa będzie najczęściej prowadzona u przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność w nie za wielkim rozmiarze, obracają towarami nie objętymi akcyzą i nie stanowiącymi tzw. towarów wrażliwych. W podmiotach dużych i dokonujących obrotu towarami wrażliwymi często prowadzona jest też kontrola celno-skarbowa. Omówienie reguł i tryb prowadzenia tej kontroli wykracza poza zakres kursu wstępnego - poświęcamy jej odrębne lekcje w kursie Kontrola podatkowa i celno-skarbowa - zanim będzie za późno.

A w kolejnej lekcji o procedurze, która często rozpoczyna się po zakończeniu kontroli - czyli o postępowaniu podatkowym.