

**STANOWISKO NR 1/2023**  
**KOMISJI PRAWNEJ, WSPÓŁPRACY Z ORGANAMI PAŃSTWA**  
**KRAJOWEJ RADY DORADCÓW PODATKOWYCH**

z dnia 30 sierpnia 2023 r.

**w sprawie przyjęcia opinii w zakresie projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa  
oraz niektórych innych ustaw**

Komisja Prawna, Współpracy z Organami Państwa Krajowej Rady Doradców Podatkowych w oparciu § 23 Regulaminu działania Krajowej Rady Doradców Podatkowych oraz Prezydium Krajowej Rady Doradców Podatkowych podejmuje stanowisko w sprawie przyjęcia opinii w zakresie projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.  
Opinia stanowi załącznik do niniejszego stanowiska.

*Tomasz Rolewicz*  
*Przewodniczący Komisji Prawnej, Współpracy z Organami Państwa KRDP*  
*(podpisano elektronicznie)*

## OPINIA KRAJOWEJ RADY DORADCÓW PODATKOWYCH

### W ZAKRESIE PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY ORDYNACJA PODATKOWA ORAZ NIEKTÓRYCH INNYCH USTAW

Pomimo, że przedstawiony projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw nie trafił do rządowego wykazu prac legislacyjnych i tym samym nie będzie procedowany w kończącej się kadencji Sejmu, to Krajowa Rada Doradców Podatkowych postanowiła przedstawić główne uwagi do tego projektu. W ocenie samorządu zawodowego doradców podatkowych zmiany w Ordynacji podatkowej wymagają dalszych konsultacji oraz wypracowania rozwiązań służących poprawie systemu podatkowego w Polsce. Krajowa Rada Doradców Podatkowych niezmiennie oferuje pomoc w tym zakresie.

#### I. Wstępne uwagi do nowelizacji Ordynacji podatkowej w zakresie zmian dotyczących zasad w postępowaniu podatkowym na etapie prekonsultacji

Na wstępie należy podkreślić, że w zakresie zbioru zasad postępowania Ordynacja podatkowa funkcjonuje w zasadniczo niezmienionym kształcie od momentu jej uchwalenia. W tym obszarze została dodana jedynie zasada *in dubio pro tributario*, ale w zakresie szcztątkowym, bo odnoszącym się do rozstrzygania w oparciu o nią wyłącznie istniejących wątpliwości co do treści przepisu. Zasadą tą nadal nie jest objęte rozstrzyganie nie dających się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego.

Prawodawca nie zdecydował się na podobnie szeroki zakres oddziaływania zasady, jak ma to aktualnie miejsce na gruncie prawa administracyjnego ogólnego (art. 81a § 1 k.p.a.). W nowelizacji kodeksu postępowania administracyjnego za wzór przyjęto zasadę *in dubio pro reo* z art. 5 § 2 k.p.k. Projektodawca wskazał, że w pewnych wypadkach wynik postępowania administracyjnego (na przykład nałożenie administracyjnej kary pieniężnej) oddziałuje bezpośrednio na sferę wolności strony i odnosi skutek analogiczny do sankcji wynikających z norm o charakterze karnym, a co najmniej jest tak odbierany przez stronę.

Już na pierwszy rzut oka można dostrzec zasadnicze paralele ze skutkami postępowania podatkowego, gdzie również dochodzi do władczego oddziaływania w sferze praw podstawowych – przede wszystkim prawa własności. Dlatego trudno jest zrozumieć, jakie przyczyny uzasadniały tego rodzaju różnicowanie ochrony podatnika od stron postępowań karnych, czy administracyjnych ogólnych.

Powyższa konstatacja prowadzi do wniosku, że strona postępowania podatkowego objęta jest zasadniczo węższym zakresem ochrony niż, przykładowo, strona postępowania w sprawie budowlanej czy obwiniony w postępowaniu karnym. Ponadto wydaje się, że takie różnicowanie ma charakter intencjonalny. Takie wrażenie pogłębia analiza różnicowa również innych, kluczowych dla bezpieczeństwa prawnego gwarancji procesowych. Dlatego kluczowym jest ich wyrównanie do standardów obowiązujących w postępowaniu administracyjnym ogólnym.

W uwagach prezentujemy postulaty, nie wskazując propozycji brzmienia norm (te będą dopracowywane na etapie konsultacji). Istotnym jest, by celem była systemowa realizacja

gwarancji skutecznej ochrony praw podatników w relacjach z organami administracji. Kierunek zmian powinien zmierzać do realizacji celów określonych w uchwalonym 06.09.2001r. przez Parlament Europejski „Europejskim Kodeksie Dobrej Praktyki Administracyjnej”. Co prawda Polska ma od 1928r. skodyfikowaną procedurę administracyjną, której postanowienia mają, w przeciwieństwie do KDA, charakter bezwzględnie obowiązujący i są wsparte sądową kontrolą oraz doktryną i bogatym piśmiennictwem prawniczym, lecz nie umniejsza to w niczym korzyści, jakie dałoby rozszerzenie stosowania KDA również w polskim krajowym porządku prawnym, w obszarze prawa podatkowego. Należy bowiem mieć na uwadze, że już w roku 1997 ustawodawca doprowadził do dekodyfikacji obowiązującego Kodeksu postępowania administracyjnego (Kpa) z 1960 r., wyłączając jego stosowanie w sprawach podatkowych oraz w tych, w których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej. Zainicjowało to proces stopniowego demontażu wagi gwarancji procesowych, tak szeroko i wyraźnie obecnych w Kpa, wynikającego z niego dorobku orzecznictwa oraz doktryny. Głęboka redukcja zasady informowania była pierwszym krokiem w kierunku demontażu instrumentów realizacji prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu. Kompletnie odcięcie uczestnika od wiedzy na temat przyjętych przez organ ocen wartości kluczowych dla sprawy dowodów spowodowało, że fundamentalne prawo do ostatniego słowa przed wydaniem rozstrzygnięcia (art. 200 § 1 O.p.) zostało sprowadzone do funkcji dekoracyjnych. Stan ten ostatecznie utrwaliła uchwała 7 sędziów NSA w sprawie FPS 6/04.

Praktyka stosowania Ordynacji dobitnie pokazuje na konieczność modyfikacji już obowiązujących zasad oraz wprowadzenie nowych. W tej materii postulujemy częściowe wykorzystanie prac Komisji Kodyfikacji, których efektem jest projekt nowej Ordynacji. W zasadach tych powinny być uwzględnione:

- 1) **zasada zakazu nadużycia prawa przez organy podatkowe**, której nie da się wyprowadzić jedynie z funkcjonujących już zasad zaufania do organu oraz zasady praworządności. Celem tej zasady ma być stworzenie bariery dla znanych praktyk instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe przepisów prawa, w sposób niezgodny z celem ich wprowadzenia. Zasada ta ma ograniczyć stosowanie prawa w celach niegodziwych. Powołany na wstępie KDA w art. 7 zakreśla granicę korzystania z uprawnień, poza którą staje się ono ich nadużyciem. Jest to określony przepisami, transparentny cel stosowania regulacji. Nadużyciem może być również brak stopniowości stosowanych środków, co równocześnie może prowadzić i zazwyczaj prowadzi do naruszenia zasady proporcjonalności (art. 6 ust. 1 KDA).
- 2) **zasada udzielania informacji**, która w aktualnym kształcie ogranicza się wyłącznie do obowiązku poinformowania przez organ o przepisach pozostających w przedmiocie prowadzonego postępowania. W naszej ocenie pozostaje to wysoce niewystarczające, jest tak naprawdę iluzją współpracy podatnika z organem. Zasada ta musi doznać istotnej ewolucji, w kierunku przywrócenia jej roli w zakresie nadanym tej zasadzie w art. 9 k.p.a., czy również w Art. 10 ust. 3 KDA. Trudno jest dostrzec jakiegokolwiek rzeczowe uzasadnienie dla ograniczenia tej zasady akurat w zakresie obejmującym prawo daninowe. Jest natomiast faktem, że w warunkach postępowania inkwizycyjnego, którym jest postępowanie podatkowe, a także w realiach kasacyjnego systemu kontroli sądowoadministracyjnej decyzji podatkowych, redukcja zakresu obowiązku informowania znacząco ograniczyła, a w niektórych przypadkach wręcz uniemożliwiła stronie skuteczne dowodzenie swoich racji.

Zasada informacji jest nieodłącznym elementem zapewnienia podatnikowi czynnego udziału w postępowaniu, nie sposób nie dostrzec, że by było to realne należy niewątpliwie zadbać by podatnikowi była znana jego sytuacja w toczącym się

postępowaniu w celu podjęcia stosowych aktywności. W ramach zasady informacji należy zadbać o ustalenie kierunków, w jakich organy pozostają zobowiązane do udzielenia informacji. Z Ordynacji powinno wynikać zobowiązanie organów podatkowych w zakresie:

- i. akcji edukacyjnych w zakresie wyjaśniania i informowania o nowych przepisach,
  - ii. zapewnienia realnego prawa do obrony realizującego się poprzez zmianę przepisów odnoszących się do prawa do bycia wystuchanym w ramach art. 200 (w tej mierze niezbędne jest aby przepis ten wskazywał na obowiązek organu wskazania przed wydaniem decyzji kierunku, w jakim - przy dotychczas zebranych materiale dowodowym - organ wyda rozstrzygnięcie)
  - iii. zapewnienia realnego prawa do obrony poprzez rozszerzenie obowiązku informowania o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka o podanie przynajmniej jego imienia i nazwiska, co zazwyczaj jest niezbędne dla przygotowania się do czynnego udziału w tej czynności. Zasadność tego postulatu podkreśla powszechna już praktyka utrudniania dostępu do tych danych, pod różnymi, nie mającymi rzeczowego uzasadnienia pretekstami,
  - iv. zapewnienia realnego prawa do obrony poprzez wyjaśnienia przestanków, którymi kierują się organy przy załatwieniu sprawy. Postulat ten wiąże się z koniecznością modyfikacji art. 210 § 4 w zakresie obowiązku uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji, którego istotne zaniedbanie winno prowadzić każdorazowo do uchylenia decyzji, co powinno być wprost zapisane. Postulujemy, by w uzasadnieniu decyzji organu II instancji obligatoryjna pozostawała rzetelna ocena czy decyzja organu I instancji realizuje zasady postępowania, w tym zasadę informacji. Realizacja prawa do obrony jest ściśle związana z czytelnością uzasadnienia decyzji organów I i II instancji (w przypadku II instancji na poziomie kontroli sądowoadministracyjnej). Postulat zmian w art. 210 § 4 Ordynacji wiąże się z powszechnym wydawaniem decyzji, które zawierają treści nieczytelne dla adresata a w wielu przypadkach tylko rzekomo odnoszą się do istoty sprawy. Nadto często uzasadnienie decyzji ogranicza się do przedstawienia stanowiska organu bez jego uzasadnienia (podania przyczyny zajętego stanowiska), nowelizacja art. 210 wymusi bardziej staranne przygotowywanie uzasadnienia rozstrzygnięcia podjętego wobec podatnika i zrealizuje zasadę przekonywania.
- 3) **domniemanie dobrej wiary podatnika** jest logicznym rozwinięciem i uzupełnieniem domniemania rzetelności ksiąg, które mają zatem taką samą moc dowodową jak dokumenty publiczne. Jeśli prowadzone przez podatnika księgi objęte są domniemaniem ich rzetelności, to działania podatnika, które zostały odzwierciedlone w zapisach tych ksiąg, powinny być objęte domniemaniem ich dokonania w dobrej wierze. Brak dobrej wiary, podobnie jak i nierzetelność ksiąg mogą być w toku postępowania podatkowego podważone, poprzez udowodnienie okoliczności te domniemania podważających.

Domniemanie dobrej wiary będzie miało również znaczenie w zakresie kwalifikacji ksiąg, które nie odzwierciedlają stanu faktycznego na skutek oczywistej pomyłki.

Ponadto należy mieć na uwadze, że nie każdy podatnik jest zobowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych. Dlatego każdy, kogo obejmują obowiązki podatkowe, powinien korzystać z domniemania dobrej wiary w zakresie ich realizacji.

Domniemanie dobrej wiary pozwala na zbudowanie pozytywnych relacji podmiotów organ i zachęca do współpracy, pozwala na pozostawanie w przekonaniu o właściwym nastawieniu organu oraz wyciąganiu wobec podatnika adekwatnych konsekwencji w sytuacji ustalenia ewentualnych naruszeń prawa podatkowego,

- 4) **zasada działania w sposób budzący zaufanie oraz kierowania się zasadami bezstronności, proporcjonalności i równego traktowania** winna zostać wprowadzona w kształcie wskazanym w projekcie nowelizacji z wyłączeniem § 1 a) art. 121, który wyłącza stosowanie zasad w związku z orzekaniem do istoty sprawy. Zasady te winny obowiązywać bezwarunkowo a każde ich naruszenie prowadzić powinno do stwierdzenia takiej wadliwości postępowania, która nie może zostać zaakceptowana w demokratycznym państwie prawa.
- 5) **zasada szybkości postępowania** powinna być uzupełniona o zapis, że działając szybko i wnikliwie organ nie może tego czynić z uszczerbkiem dla zasady prawdy obiektywnej i konieczności zebrania pełnego materiału dowodowego. Dotyczy to również poszanowania zasady czynnego udziału w postępowaniu. Takie zastrzeżenie ma zapobiec nagminnym przypadkom odmowy przeprowadzenia wnioskowanych dowodów z powoływaniem się przez organy na realizację szybkości postępowania.
- 6) **zasady uprzejmości**, przyjętej w art. 12 KDA, a przynajmniej niektórych jej elementów. W praktyce zawodowej doradcy podatkowego szczególnie uciążliwym stało się nieuzasadnione względami prawnymi ograniczenie fizycznej dostępności urzędnika prowadzącego sprawę, a w rezultacie i akt postępowania. Ograniczenia wprowadzone aktami wewnętrznymi w czasie epidemii COVID-19 w znacznej mierze przetrwały, pomimo jej zakończenia. Aktualnie dostęp do akt sprawy zazwyczaj wymaga umawiania się i dostosowania do terminów wyznaczonych przez pracownika urzędu. Przepisy regulujące dostęp do akt powinny gwarantować możliwość nieskrępowanego z nimi zapoznania w czasie pracy urzędu tak, jak to ma miejsce w praktyce organów administracji ogólnej.

## II. Zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających (art. 18c, art. 18ca, art. 20zc § 1, art. 20zn § 3, art. 56b, art. 119g § 1 i 3-6, art. 119ga § 1-3, art. 119gb § 1 i 2, art. 119k § 2, art. 165c, art. 272, art. 274c § 1, art. 276, art. 276a, art. 280, art. 281 § 1, art. 282c § 1 i 2, art. 283 § 1, art. 284aa, 284ab, 290c, 291a, art. 297 § 1 i art. 299b § 2 Ordynacji podatkowej)

Czynności sprawdzające są pewnego rodzaju czynnościami o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu, których celem jest sprawdzenie okoliczności wymienionych w art. 272 o.p. Czynności sprawdzające dokonywane przez organy podatkowe nie mogą dotyczyć wszystkich elementów związanych z oceną prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Zakres ich ochrony ograniczony jest bowiem przez ustawodawcę do sprawdzenia trzech podstawowych okoliczności.

Pierwszy, podstawowy cel czynności sprawdzających to dokonanie oceny czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków, którymi są: składanie dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym też tych pobieranych przez płatników i inkasentów. Drugi cel czynności sprawdzających to zbadanie formalnej poprawności deklaracji czy innych dokumentów, które są niezbędne do sprawdzenia terminowego płacenia podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Cel tej oceny polega na sprawdzeniu czy dokument nie zawiera błędów, oczywistych omyłek oraz czy został sporządzony zgodnie z wymaganiami przepisów prawa. Trzeci cel czynności polega na

ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do realizacji tego celu mogą posłużyć środki dowodowe, te o których mowa w art. 275 i 276 o.p. jak np. uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych, prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii czy prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu<sup>1</sup>.

Z uregulowania art. 272 i n. o.p. wywieść można, że czynności sprawdzające organów podatkowych są traktowane jako zupełnie odrębna instytucja. Czynności sprawdzające co istotne mają charakter wstępny oraz formalny.

Ograniczenia co do zakresu czynności sprawdzających widoczne są wtedy, kiedy tego rodzaju czynności mogą dotyczyć badania takich dokumentów jak np. deklaracje, zeznania, wykazy oraz informacje, tych do których składania obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Kontrolujący mają prawo zażądać okazania innej dokumentacji np. faktur, umów związanych z działalnością gospodarczą kontrolowanego czy dowodów zapłaty. Wykonując swoje działania kontrolujący nie mogą wykraczać poza powyższy zakres czynności faktycznych. Nie są również upoważnieni do przeprowadzenia oraz badania innych dowodów, tj. materiałów zgromadzonych w trakcie innych postępowań, tj. postępowania karnego czy w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, zeznania świadków, zeznania stron czy opinie biegłych<sup>2</sup>.

Zaproponowane przez MF odejście od kontroli podatkowych na rzecz uzupełnionych w ww. zakresie czynności sprawdzających akcentuje rolę analizy ryzyka, którego dopiero wysokie prawdopodobieństwo uruchomi postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową. Jak czytamy w uzasadnieniu projektowane zmiany przyczynią się również do elastycznego wykorzystania i zarządzania zasobami KAS.

Z wyżej wymienionym stanowiskiem nie sposób się zgodzić. Już w obecnym stanie prawnym organy podatkowe prowadzą coraz więcej czynności sprawdzających. W wielu jednak sytuacjach robią to w sposób sprzeczny z prawem. Czynności sprawdzające można stosować wyłącznie w przypadkach jednoznacznie wskazanych w Ordynacji podatkowej. Jak wskazano wyżej mogą być stosowane do sprawdzania czynności formalnych, takich jak np. złożenie deklaracji. W żadnym razie nie służą natomiast do ustalania stanu faktycznego.

NSA uchwałą z 24.10.2016 r. określił zakres czynności sprawdzających, jaki mogą stosować organy podatkowe w ramach weryfikacji zasadności zwrotu VAT<sup>3</sup>. Jak wynika z treści uchwały w sytuacji przedłużenia terminu zwrotu VAT w związku z weryfikacją zasadności dokonywaną w ramach czynności sprawdzających, fiskus nie ma prawa wszcząć kontroli krzyżowej u kontrahentów podatnika.

Organ podatkowy nie może podatnikowi bez uzasadnionej przyczyny wydłużać terminu zwrotu podatku. Zgodnie ze stanem sprawy wskazanym w rozstrzygnięciu NSA z 18.10.2013 r. podatnik w 2013 r. złożył deklarację VAT-7, wykazując nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym i wnosząc o zwrot jej części na rachunek bankowy, a w pozostałej kwocie o przeniesienie na następny okres rozliczeniowy. Jednak organ podatkowy nie dokonał zwrotu, kilkakrotnie przedłużając jego termin i powołując się na konieczność weryfikacji jego zasadności w ramach czynności sprawdzających<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

<sup>2</sup> D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 20.

<sup>3</sup> Uchwała NSA z 24.10.2016 r. I FPS 3/16, CBOSA.

<sup>4</sup> Wyrok NSA z 18.10.2013 r. I FSK 1480/12, CBOSA.

Zgodnie z treścią art. 274b § 1 o.p., jeżeli przeprowadzenie czynności sprawdzających zasadność zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających. Przepis ten nie stanowi samodzielnej podstawy do przedłużenia terminu zwrotu podatku, gdyż odsyła do odrębnych przepisów przewidujących przedłużenie terminu zwrotu, z których wynikać powinna możliwość przedłużenia terminu zwrotu podatku.

W uchwale 7 sędziów z 24.10.2016 r., sygn. akt I FPS 3/16, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w przypadku przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku w związku z weryfikacją prowadzoną na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie drugie ustawy o VAT w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V Ordynacji podatkowej, nie jest możliwe żądanie od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Uzasadniając tę tezę NSA wskazał, że w art. 87 ust. 2 zdanie 2 ustawy o VAT ustawodawca przewidział możliwość przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku. Zgodnie z treścią tego weryfikacja rozliczenia podatnika, może być dokonywana np. w ramach czynności sprawdzających, jak też kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego. Co istotne zupełnie odmienny jest cel czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej określają tylko cele czynności sprawdzających i kontroli podatkowej<sup>5</sup>.

Stosownie do treści art. 272 o.p. celem czynności sprawdzających jest:

- 1) sprawdzenie terminowości
  - a) składania deklaracji,
  - b) wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt 1;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Zupełnie odmienny jest cel kontroli podatkowej. Bowiem w myśl art. 281 § 2 o.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków, które wynikają z przepisów prawa podatkowego. Natomiast w przepisach Ordynacji podatkowej nie został zdefiniowany cel postępowania podatkowego. W piśmiennictwie utrwalony jest pogląd, że celem postępowania podatkowego jest realizacja wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatkowego<sup>6</sup>. NSA w jednym z orzeczeń sformułował tezę, że czynności dokonywane w ramach czynności sprawdzających określone w art. 274 § 2, art. 275 § 1, § 2 i § 3 oraz art. 276 § 1, § 2 i § 5 o.p., znacząco wykraczają poza zakres formalnej kontroli<sup>7</sup>. W tych jednak przypadkach ustawodawca wyraźnie wskazał na zakres działań, które organ może przeprowadzić w ramach czynności sprawdzających. Zdecydowanie nie mieszczą się w tym zakresie czynności związane np. z tzw. kontrolą krzyżową, ponieważ wynika to choćby z zakresu dopuszczalnych czynności, o których mowa we wskazanych wyżej przepisach. Wynika to także z art. 274c § 1 o.p., który to w swojej treści stanowi, że organ podatkowy w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym czy kontrolą podatkową może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, jednak w zakresie objętym kontrolą u podatnika celem sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Z czynności takich sporządza się protokół. Ustawodawca dopuścił możliwość zażądania od kontrahentów podatnika przedstawienia

<sup>5</sup> Art. 272 i art. 281 § 2 o.p.

<sup>6</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Komentarz 2010, UNIMEX, s. 11.

<sup>7</sup> Uchwała NSA z 24.10.2016 r I FPS 3/16, CBOSA.

dokumentów, w tym też w celu sprawdzenia zasadności zwrotu podatku VAT. Jednak co istotne wyjątek ten związany jest tylko w związku z prowadzonym u podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową.

W świetle powyższego NSA uznał, że tzw. kontrola krzyżowa jest dopuszczalna, ale w trakcie prowadzonego wobec podatnika postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Jednak nie jest ona dopuszczalna w ramach innych procedur, takich jak np. czynności sprawdzające. Nie znajduje się bowiem podstaw prawnych, aby w ramach czynności sprawdzających, o których mowa w dziale V Ordynacji podatkowej, bez żadnego wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, organ podatkowy mógł sobie żądać od kontrahentów podatnika dokumentów celem sprawdzenia zasadności zwrotu podatku VAT<sup>8</sup>.

NSA w tej uchwale doprecyzował, że z art. 272 pkt 3 o.p. wynika, iż organy podatkowe mogą dokonać w ramach czynności sprawdzających tylko ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, które może być realizowane wyłącznie środkami przewidzianymi w dziale V Ordynacji podatkowej. Takimi środkami są np. wezwania do okazania dokumentów, wezwania do złożenia fotokopii dokumentów oraz żądanie przekazania jednak w ograniczonym zakresie informacji przez instytucje finansowe, dokonanie oględzin.

Zatem możliwości działania organów w ramach czynności sprawdzających są tylko takie jakie wynikają z obowiązujących regulacji prawnych, a uprawnienia przewidziane w tych przepisach powinny być stosowane w sposób umożliwiający realizację wyżej wskazanych celów. Należy zatem stwierdzić, że charakter czynności sprawdzających nie zezwala na prowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie, jak wykraczającym poza nie<sup>9</sup>.

NSA zauważył, że w założeniu czynności sprawdzające służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych wad deklaracji (tak wyrok WSA w Warszawie z 31.03.2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2001/08). Natomiast nie służą do załatwiania kwestii spornych pomiędzy podmiotem składającym deklarację a organem podatkowym, np. dotyczących oceny stanu faktycznego. Stosownie do treści art. 280 o.p., w zakresie nieuregulowanym w dziale normującym czynności sprawdzające odpowiednio stosuje się przepisy art. 143 oraz przepisy rozdziałów 1-3, 5, 6, 9 z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16 oraz 23 działu IV o.p. W przepisie tym brakuje odesłania do dowodów rozdziału 11 działu IV o.p. co w konsekwencji oznacza, że w trakcie czynności sprawdzających organy podatkowe nie mogą dokonywać czynności dowodowych innych niż te, do których zostały upoważnione na podstawie przepisów działu V Ordynacji podatkowej<sup>10</sup>.

Czynności organu podatkowego, te opisane w art. 274c o.p. (oraz w art. 79 ustawy o KAS) określa się mianem kontroli krzyżowej. Ta nazwa powszechnie stosowana jest nie tylko przez samych pracowników organów podatkowych, ale również w doktrynie i orzecznictwie, pomimo tego, że nie są to czynności kontrolne sensu stricto. Kontrola krzyżowa ta uregulowana w przepisach ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jak i Ordynacji podatkowej nie jest kontrolą, jednak zalicza się ją do czynności sprawdzających.<sup>11</sup>

Organ podatkowy może jak najbardziej przeprowadzić wobec kontrahenta podatnika czynności sprawdzające przewidziane w art. 274c o.p. jednak w toku czy też w związku z podjętym już wcześniej wobec podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową.

---

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Wolter Kluwer, Warszawa 2015, s. 244.

<sup>10</sup> Uchwała NSA z 24.10.2016 r I FPS 3/16, CBOSA.

<sup>11</sup> D. Zalewski, op. cit. s. 20.



Te czynności polegają na możliwości zażądania przez organ podatkowy od kontrahentów podatnika, wykonujących działalność gospodarczą, przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika. Celem ich jest sprawdzenie prawidłowości i rzetelności podstaw opodatkowania. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej organ podatkowy może zażądać od podatnika przekazania informacji, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej, wtedy jeśli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (§ 1 pkt 2).

Uregulowana w art. 274c o.p. kontrola krzyżowa stanowi rodzaj specyficznych czynności sprawdzających, których specyfika polega na tym, że czynności te mogą być przeprowadzone u kontrahenta podatnika jedynie w sytuacji, gdy w stosunku do podatnika organ podatkowy prowadzi postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową. Tym samym nie można się zgodzić, że skoro art. 274c o.p. mieści się w dziale regulującym czynności sprawdzające, to możliwa jest kontrola krzyżowa u kontrahentów podatnika, u którego organ podatkowy prowadzi czynności sprawdzające<sup>12</sup>.

Jak wynika z danych przedstawionych przez Krajową Administrację Skarbową liczba kontroli podatkowych systematycznie maleje.

Czynności sprawdzające prowadzone są z urzędu, wyłącznie z inicjatywy organu podatkowego. Są jedną z odrębnych procedur podatkowych, o których mowa w przepisach Ordynacji podatkowej, które umożliwiają rozstrzygnięcie wątpliwości związanych z prawidłowością rozliczeń podatkowych bez wszczynania procedury postępowania podatkowego. Powinny one zawsze poprzedzać postępowanie podatkowe. Zasadnym wydaje się twierdzenie, że jest to tryb konkurencyjny wobec postępowania podatkowego. Nie powinien być on zatem traktowany ani łącznie, ani też zamiennie z tym postępowaniem. Bowiem z chwilą wszczęcia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego kończy się możliwość stosowania przepisów regulujących czynności sprawdzające. Oznacza to, że należy stosować przepisy działu VI lub IV o.p. Wynika z powyższego, że art. 274b o.p. jest przepisem mającym zastosowanie wyłącznie na etapie czynności sprawdzających<sup>13</sup>.

Jak czytamy w uzasadnieniu projektu do ustawy: *KAS posiada obecnie szereg narzędzi informatycznych, baz danych, w których gromadzi i przetwarza cały zasób informacji otrzymywanych zarówno od podatników, jak i innych instytucji czy organów. Wraz z rozwojem kompetencji w tym zakresie, większość czynności pracownicy US są w stanie przeprowadzić i dokonać ustaleń „za biurką”, nie angażując podatników w cały proces weryfikacji. W przypadku konieczności zaangażowania podatnika preferuje się kontakt telefoniczny lub za pośrednictwem komunikacji elektronicznej (składanie wyjaśnień, przesyłanie plików JPK\_NŻ).*

Oceniając funkcjonowanie systemu gromadzenia i przetwarzania danych bankowych STIR, JPK, MDR czy KSeF w kontekście przepisów konstytucyjnych oraz unijnych z punktu widzenia gwarancji procesowych strony dostrzec można wyjście ustawodawcy poza ramy nakreślone standardami konstytucyjnymi.

Widoczne problemy jakie wiążą się z omawianymi regulacjami to: ingerencja przez STIR w konstytucyjne prawo do prywatności, tajność algorytmów przewidzianych w ustawie oraz zgodność wprowadzonych regulacji z unijnym standardem rejestracji podatników dla celów

---

<sup>12</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z 28.08.2018 r., III SA/Wa 4075/17, LEX nr 2974263.

<sup>13</sup> Postanowienie NSA z 22.11.2010 r., I FSK 1181/10, CBOSA.

podatku VAT<sup>14</sup>. Ponadto jak słusznie zauważa P. Majka<sup>15</sup> charakter działań analitycznych prowadzonych przez organy podatkowe w sposób wyraźny odróżnia je od czynności podejmowanych w ramach procedur podatkowych. Czynności te są prowadzone bez udziału oraz wiedzy podatnika oraz nie mieszczą się w grupie czynności określanych jako procedury podatkowe. Adresatem norm regulujących czynności analityczne jest wyłącznie organ podatkowy, a ich charakter nie wymaga, by ich przebieg regulować w przepisach prawa powszechnie obowiązującego. Dodatkowo powstaje obecnie zagrożenie ryzyka kierunku docelowego modelu stosowania prawa, w którym w jakimś stopniu podstawą wydanej decyzji podatkowej będą głównie ustalenia algorytmów.

W obliczu wzmożonych przepływów i coraz to nowszych metod analiz danych dotyczących podatników, coraz trudniej jest stwierdzić co się z tymi danymi dzieje. W dobie automatyzacji, algorytmizacji procesu oceny ryzyka i typowania do kontroli, a nawet wymiaru podatkowego, powstaje też pytanie, na ile transparentne są te procesy, nie tylko dla podatnika, ale i organów podatkowych, sądowych czy parlamentu<sup>16</sup>.

Administracja podatkowa powinna informować społeczeństwo o zakresie i źródłach pozyskiwania danych do celów podatkowych i sposobie ich wykorzystania, tak aby możliwe było dokonanie oceny społecznej, czy działania te odpowiadają jeszcze zasadzie proporcjonalności<sup>17</sup>.

Wraz ze wzrostem ilości danych pozyskiwanych przez organy podatkowe oraz rosnącym wykorzystywaniem w ocenie ryzyka dużych zbiorów danych (big data) i algorytmów, w tym algorytmów samouczących się, wzrastają obawy nie tylko o przejrzystość procedur, ale i proporcjonalność ingerencji w prywatność podatników. Administracja podatkowa nie może stać się wszechwiedzącym, zautomatyzowanym Wielkim Bratem (*Big Brother*), dodatkowo utrzymującym społeczeństwo w nieświadomości tej wszechwiedzy i przebiegu zautomatyzowanych procesów decyzyjnych<sup>18</sup>.

Sposób pozyskiwania danych i podstawowe założenia, na jakich opiera się funkcjonowanie algorytmów wykorzystywanych do oceny ryzyka, typowania do kontroli, a nawet wymiaru podatku, powinny być zatem jawne w takim zakresie, by z jednej strony nie zagroziło to skuteczności egzekwowania należności podatkowych, a z drugiej umożliwiło ich ocenę pod kątem sprawiedliwości czy racjonalności. Określenie optymalnego poziomu jawności w tym obszarze, wymaga ostrożnego wyważenia tych wartości i pozostaje jednym z najważniejszych wyzwań z zakresu prawa do informacji w prawie podatkowym w dobie cyfryzacji<sup>19</sup>.

E-kontrole właśnie dzięki wykorzystaniu narzędzi informatycznych w znaczący sposób umożliwiły organom podatkowym zwiększenie zakresu badanych danych oraz ilości zagadnień podatkowych podlegających weryfikacji. Sytuacja taka zdecydowanie otworzyła nowe możliwości kontrolującym oraz skróciła czas na przeprowadzenie takiej kontroli w odróżnieniu od standardowej metody. Organy podatkowe mają możliwość zbadania w bardzo krótkim czasie obszarów, które często nie są możliwe do zbadania tradycyjnymi metodami.

---

<sup>14</sup> P. Mikula, *System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka (w:) Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, pod red. B. Brzezinskiego, K. Lasińskiego-Suleckiego i W. Morawskiego, Warszawa 2018 r., s. 368.

<sup>15</sup> P. Majka, Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej krajowej administracji skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym.

<sup>16</sup> M. Sęk, *Prawo do informacji w prawie podatkowym (w:) Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, s. 373.

<sup>17</sup> M. Sęk, *ibidem*, s. 373.

<sup>18</sup> M. Sęk, *ibidem*, s. 375.

<sup>19</sup> *Ibidem*, s. 375.

Organy podatkowe podejmują działania związane ze zwiększeniem zastosowania rozwiązań informatycznych poprzez wykorzystanie specjalistycznego oprogramowania analitycznego w kontrolach podmiotów prowadzących elektroniczną rachunkowość. Daje to również możliwości rozwoju tych metod w typowaniu podmiotów do kontroli oraz w ustalaniu powiązań biznesowych pomiędzy podmiotami. Zjawisko e-kontroli sprawiło, że organy podatkowe zyskały potężne narzędzie analityczne, a regulacje dotyczące kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego na przestrzeni ostatnich lat uległy pewnym modyfikacjom. Zasadniczym założeniem kolejnych zmian była chęć dostarczenia administracji podatkowej skutecznych instrumentów prawnych pozwalających efektywnie wypełniać obowiązki w zakresie kontroli rozliczeń podatkowych. Takie cele jak zauważa D. Strzelec<sup>20</sup> uwidoczniły się również w przypadku zmian związanych z nowym kształtem administracji skarbowej oraz wprowadzeniem tzw. twardej procedury kontrolnej, tj. kontroli celno-skarbowej, które w założeniu miały wpłynąć na podniesienie działań efektywności administracji podatkowej.

W projektowanym przepisie art. 272 o.p. przeczytać można: „Art. 272. § 1. Organy podatkowe pierwszej instancji dokonują z urzędu czynności sprawdzających, mających na celu sprawdzenie wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, w szczególności (...)”.

Użycie w projektowanym przepisie określenia „w szczególności” należy ocenić negatywnie, gdyż taka regulacja nie wyklucza potraktowania jako czynności sprawdzających również innych czynności, jak na przykład te, które organy podatkowe dokonują w ramach „e-kontroli” naruszając przy tym standardy konstytucyjne pozbawiając podatnika ochrony jego praw.

Działania organów podatkowych podejmowane w toku czynności sprawdzających, często zastępując tradycyjne kontrole podatkowe są działaniami naruszającymi zasadę legalizmu. Przyniesione dane wskazujące na malejący wskaźnik kontroli podatkowej nie wydaje się być sytuacją pożądaną.

### III. Zmiany w zakresie interpretacji indywidualnych

Interpretacje indywidualne to istniejąca od lat systemie prawa podatkowego instytucja, której celem jest ochrona praw podatnika. Kluczową kwestią związaną z interpretacjami indywidualnymi jest zasada nieszkodzenia. Przez nią realizuje się istota interpretacji indywidualnych – służących pewności prawa oraz ochronie zaufania obywateli do organów państwa<sup>21</sup>.

Celem interpretacji podatkowej jest jednoznaczne przedstawienie wnioskodawcy skutków i konsekwencji prawno-podatkowych jego działań lub podejmowanych czynności w określonym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) przedstawionym we wniosku o ich udzielenie, w świetle obowiązujących przepisów prawa podatkowego. W wyniku udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, wnioskodawca winien uzyskać bezwarunkowe, jednoznaczne stanowisko co do obowiązków wynikających z czynności podejmowanych lub tych, które mają zostać podjęte w przyszłości w przedstawionym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym).

---

<sup>20</sup> D. Strzelec, *Kontrola i postępowanie prowadzone przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego a gwarancje procesowe podatnika* (w:) *Ochrona praw podatnika, Diagnoza sytuacji* red. Naukowa A. Franczak, Wolters Kluwer, Warszawa 2021 s. 376-377.

<sup>21</sup> Por. H. Filipczyk, *Indywidualne interpretacje prawa podatkowe – prawo i praktyka*, Warszawa 2011, s. 129

W świetle art. 14k § 1 o.p., zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej nie może szkodzić wnioskodawcy.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, iż „zasada nieszkodzenia” oznacza, że podatnik, który zastosował się do interpretacji nie może w związku z tym ponieść negatywnych konsekwencji. W przepisach ochronnych zawiera się bowiem cel i sens wprowadzenia instytucji interpretacji podatkowych. Główną funkcją tych przepisów jest zagwarantowanie pewności prawnej, stabilnych reguł działania podatników w sferze podlegającej przepisom podatkowym oraz, przede wszystkim, uchronienie ich od negatywnych konsekwencji wynikających z możliwych zmian w wykładni tych przepisów przez organy podatkowe. Formalnym wyrazem tych gwarancji są właśnie uregulowania zawarte we wskazanych wyżej przepisach, które określają przypadki i zakres udzielonej podatnikowi ochrony w przypadku zmiany stanowiska organów podatkowych co do oceny prawnej zdarzeń przedstawionych we wnioskach o wydanie interpretacji podatkowych. Organ wydający interpretację uznając w określonym zakresie stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe, jeżeli wnioskodawca zastosował się do tej interpretacji, udziela wnioskodawcy ochrony prawnej w zakresie określonym we wspomnianych przepisach tj. art. 14k-14n Ordynacji podatkowej<sup>22</sup>.

Na kwestię gwarancyjnej funkcji interpretacji indywidualnych wielokrotnie zwracaty uwagę sądy administracyjne, w tym m.in. w wyroku z 28 stycznia 2019 r. sygn. akt IFSK 293/17, w którym wskazał, że *„Wyrażona w art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (...) zasada nieszkodzenia, jako mająca swoje źródło w konstytucyjnej zasadzie zaufania do organu, realizuje gwarancyjny charakter interpretacji podatkowych. Odstąpienie od zasady z art. 14k § 1 tej ustawy powinno być wyjątkiem, a nie regułą”*.

Uwzględniając omówioną powyżej funkcję interpretacji nie można nie zauważyć, że proponowane w projekcie nowelizacji Ordynacji podatkowej zmiany, tj. wprowadzenie pięcioletniego okresu obowiązywania ważności interpretacji indywidualnych oraz, przede wszystkim, przyjęcie, że dotychczas wydane interpretacje indywidualne tracą ważność, pogarszają sytuację podatników.

Nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że wprowadzenie ograniczenia ważności interpretacji nie pogorszy sytuacji podatników, którzy obecnie, jak to wynika z uzasadnienia, nie mogą mieć pewności, czy ich interpretacja nie zostanie nagle zmieniona np. po 10 latach stosowania.

Podkreślenia wymaga bowiem, że obecnie to na organie interpretacyjnym ciąży obowiązek monitorowania wydanych przez siebie interpretacji oraz, ewentualnie podjęcia działań zmierzających do stwierdzenia ich wygaśnięcia, zmiany lub uchylecia. Co więcej, wprowadzenie terminu ważności interpretacji nie wyklucza możliwości ich zmiany, uchylecia lub stwierdzenia wygaśnięcia w okresie ich ważności.

Nie znajdujemy także żadnych argumentów przemawiających za zasadnością wyeliminowania z obiegu prawnego interpretacji wydanych przed 1 stycznia 2019 r., uważamy, że takie uregulowanie pozbawi podatników ochrony wynikającej z posiadanych przez nich interpretacji indywidualnych. Działania takie należy uznać za rażąco sprzeczne z wspomnianym powyżej Kodeksem Dobrych Praktyk Administracyjnych, a także wynikającym z Karty Praw Podstawowych prawem do dobrej administracji oraz ochrony praw nabytych. Ponadto, będzie to,

---

<sup>22</sup> wyrok WSA w Wrocławiu z 24 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Wr 339/16

w naszej ocenie, stanowiło naruszenie zasady poszanowania praw nabytych i zaufania podatników do organów państwa, gdyż wielu z podatników stosując się do uzyskanych interpretacji podjęto określone działania, decyzje biznesowe itp.

Podsumowując, stoimy na stanowisku, że nowelizacja Ordynacji podatkowej w opisanym powyżej zakresie pogorszy sytuację podatników, a w konsekwencji zmiany te nie powinny być wprowadzone.

#### IV. Zmiany w zakresie przedawnienia

Wygaśnięcie obowiązku zapłaty należności podatkowej jako konsekwencja upływu czasu przynosi ten skutek, że w relacjach zachodzących pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym kształtuje się – będąca istotną wartością z punktu widzenia podatnika – stabilność<sup>23</sup>. Upływ terminu przedawnienia powoduje bowiem, że podatnik ten zyskuje pewność co do tego, czy ciąży na nim obowiązek zapłaty zobowiązania podatkowego, a więc pewność nie tylko co do swojej sytuacji prawnej, ale i ekonomicznej.

Trybunał Konstytucyjny w wielu swoich wyrokach<sup>24</sup> analizując przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych wskazywał, iż nie jest ono prawem podmiotowym, a zatem obywatele (podatnicy) nie mogą oczekiwać, iż ustawodawca wprowadzi je do systemu prawa. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podnosił, że, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie.

Innymi słowy, skoro ustawodawca zdecydował się na uregulowanie kwestii przedawnienia, to winien uczynić to w taki sposób, aby instytucja ta nie miała charakteru pozornego. Oznacza to, że nie tylko same przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych winny być sformułowane tak, aby odkodowanie wyprowadzanej z nich normy nie nastroczało podatnikom trudności, ale również ich stosowanie powinno mieć miejsce z zachowaniem zasad wyływających zarówno z Konstytucji RP (w szczególności zgodnie z zasadą zaufania podatników (obywateli) do organów państwa (organów podatkowych), która powtórzona została w art. 121 § 1 o.p.<sup>25</sup>

Uwagi powyższe czynione są w kontekście proponowanych zmian – a w jednym z przypadków braku zmian – regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Instytucja ta, jak wspomniano powyżej, ma gwarancyjny charakter dla podatników. W naszej ocenie, przepisy dotyczące przedawnienia wymagają gruntownej przebudowy w celu ich doprecyzowania, uproszczenia oraz wyeliminowania tych z nich, które nie spełniają przypisanych im funkcji. Warto skorzystać tu z dorobku Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, traktując go jako punkt wyjścia do dalszych prac.

Biorąc pod uwagę szeroki zakres informacji dotyczących podatników, do których dostęp mają organy podatkowe (a który po wprowadzeniu Krajowego Systemu e-Faktur ulegnie dalszemu rozszerzeniu) postulat skrócenia okresu przedawnienia wydaje się aktualny i wart rozważenia.

---

<sup>23</sup> A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 231.

<sup>24</sup> wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19.06.2012 r. sygn. P 41/10

<sup>25</sup> A. Sarna, *Nadużycie prawa do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – uprawnienia sądów administracyjnych*, [w] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, s. 251 i nast.

Jednym z najpoważniejszych mankamentów proponowanej nowelizacji jest brak wyeliminowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a więc przepisu, na mocy którego wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej zawiesza bieg terminu przedawnienia.

Stosowanie tego przepisu było przedmiotem szeregu kontrowersji, co znalazło odzwierciedlenie w wielu opracowaniach<sup>26</sup>, artykułach naukowych, a także orzeczeniach sądów administracyjnych<sup>27</sup>, w tym w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21.

Co więcej, proponowana nowelizacja nie tylko nie eliminuje przepisu, którego stosowanie wzbudzało kontrowersje, ale dodatkowo wprowadza kolejne przestanki zawieszające bieg terminu przedawnienia, w tym zawieszenie biegu przedawnienia

Jako uzasadnienie wprowadzenia przestanki dotyczącej zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek doręczenia decyzji organu I instancji, od której wniesiono odwołanie, wskazano w projekcie obstrukcyjne wszczynanie postępowań w przedmiocie uzupełnienia decyzji. Pozwalamy sobie zwrócić uwagę, iż, w naszej ocenie działania organów podatkowych powinny być nakierowane na jak najszybszą weryfikację rozliczeń podatkowych podatników, nie zaś na zapobieganie zachowaniom podatników, które są podejmowane na granicy terminu przedawnienia.

Uwaga powyższa znajdzie zastosowanie również w odniesieniu do proponowanej nowej przestanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Wbrew tezę postanowionym w uzasadnieniu nowelizacji, obawy dotyczące instrumentalnego wszczynania kontroli celno-skarbowych nie są bezzasadne. Nadto w naszej ocenie oparcie zawieszenia na takiej przestance, w sytuacji gdy brak jest szczególnych przestank do wszczynania kontroli celno-skarbowej, która może być podjęta w stosunku do każdego podatnika czyni instytucję przedawnienia iluzoryczną. Co więcej, nieograniczony w praktyce czas trwania kontroli celno-skarbowej spowoduje, w naszej ocenie, że większość uwag podnoszonych na tle sporów związanych z instrumentalnym wszczynaniem postępowań karnych skarbowych i wzajemną relacją art. 114a kodeksu karnego skarbowego oraz art. 70 § 6 pkt 1 o.p. znajdzie swoje odzwierciedlenie w sporach dotyczących nowej przestanki zawieszenia.

Na marginesie już tylko należy podkreślić, że proponowane nowe brzmienie art. 70a o.p. jest, w ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, niejasne.

Mając na uwadze powyższe, Krajowa Rada Doradców Podatkowych postuluje dalsze konsultacje w tym zakresie.

---

<sup>26</sup> por. A.Ladziński, J.Waśko, T.Burczyński, W.Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych - analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, TNOiK Toruń 2019 r.

<sup>27</sup> por. np. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 22 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Wr 365/19