

Postępowanie podatkowe

Mariusz Jurkiewicz

Adwokat

Agenda

1. **Postępowanie podatkowe – wszczęcie, przebieg, zakończenie postępowania podatkowego**
 - a. Wszczęcie postępowania podatkowego
 - b. Organy podatkowe
 - c. Strona postępowania
 - d. Wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego
 - e. Decyzja w sprawach podatkowych
2. **Postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych**
 - a. Rodzaje dowodów
 - b. Inicjatywa dowodowa
 - c. Księgi podatkowe jako szczególny rodzaj dowodu/ księgi podatkowe w formie elektronicznej
 - d. Protokół z badania ksiąg podatkowych - możliwość wykorzystania w postępowaniach podatkowych
3. **Prawa i obowiązki strony w postępowaniu podatkowym**
4. **Postępowanie odwoławcze w postępowaniu podatkowym**
5. **Postępowanie podatkowe a postępowanie zabezpieczające**

Agenda

6. Postępowanie podatkowe a kontrola podatkowa – wzajemne relacje

- a. Wszczęcie kontroli podatkowej
- b. Prawa i obowiązki kontroli podatkowej
- c. Zakończenie kontroli podatkowej
- d. Możliwość korekty rozliczeń podatkowych po zakończeniu kontroli

7. Postępowanie podatkowe a kontrola celno-skarbowa

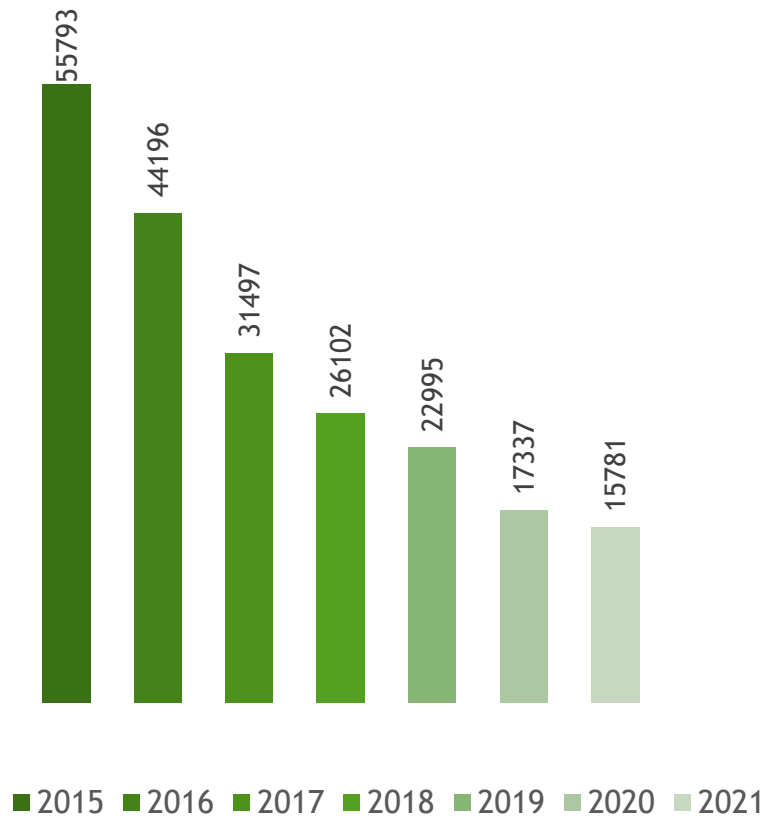
- a. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej
- b. Prawa i obowiązki strony w kontroli celno-skarbowej
- c. Możliwość skorygowania rozliczeń podatkowych objętych kontrolą celno-skarbową
- d. Protokół z badania ksiąg podatkowych
- e. Wynik kontroli celno-skarbowej
- f. Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie
- g. Postępowanie odwoławcze



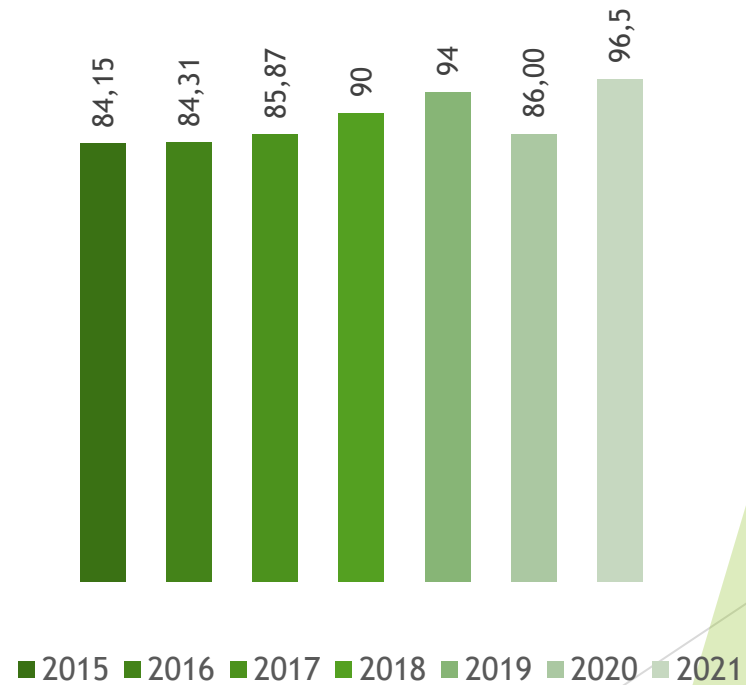
Postępowanie podatkowe – wszczęcie, przebieg, zakończenie postępowania podatkowego -

Statystyki

Liczba zakończonych kontroli

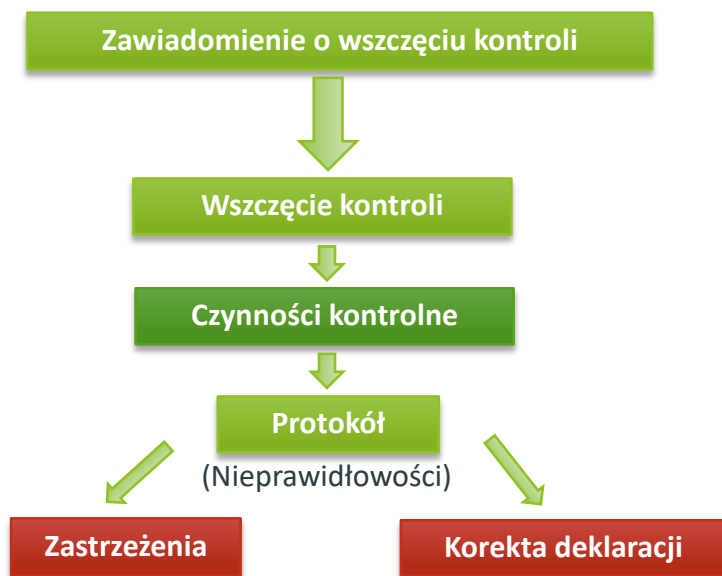


Skuteczność kontroli (%)



Przebieg postępowania podatkowego (I)

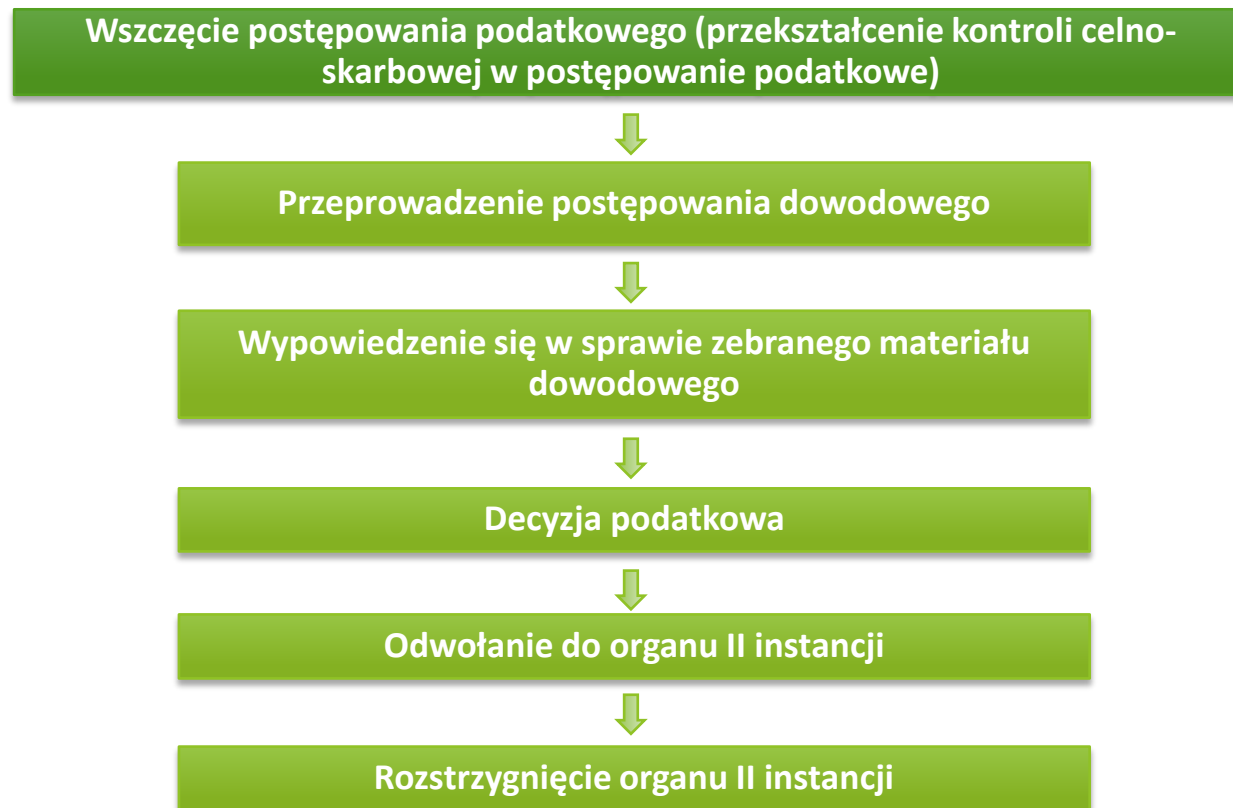
Kontrola podatkowa



Kontrola celno-skarbowa



Przebieg postępowania podatkowego (II)



Wszczęcie postępowania podatkowego

Art. 165 OP

§ 1 *Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu.*

§ 2 *Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia.*

§ 3 *Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, z zastrzeżeniem art. 165a.*

§ 3a *O wszczęciu postępowania na wniosek jednej ze stron organ podatkowy zawiadamia wszystkie pozostałe osoby będące stroną w sprawie.*

§ 3b *Datą wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione na adres do doręczeń elektronicznych jest dzień wystawienia dowodu otrzymania, o którym mowa w art. 41 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych.*

§ 4 *Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania.*

Wszczęcie postępowania podatkowego

Art. 165a OP

§ 1 Gdy żądanie, o którym mowa w art. 165, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Przepis art. 165 § 9 stosuje się odpowiednio.

§ 2 Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 lipca 2022 r., sygn. I SA/Po 276/22

„Zgodnie z art. 165 § 3 o.p., wszczęcie postępowania następuje **z dniem doręczenia organowi podatkowemu żądania strony**, ale jest to faza wstępnego badania przesłanek wskazanych w art. 165a § 1 o.p., czyli czy podanie pochodzi od strony posiadającej legitymację procesową oraz czy nie zachodzą wskazane w tym przepisie "inne" przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania podatkowego. Niewątpliwie zwrot ten nie może być interpretowany rozszerzająco, gdyż oznaczałoby to ograniczenie prawa do procesu i w konsekwencji wykluczenia merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Zatem w sytuacji, gdy **zasadność wniosku wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, zaś legitymacja procesowa wnioskodawcy oraz dopuszczalność trybu postępowania nie budzą wątpliwości, nie można wydać postanowienia na podstawie art. 165a § 1 o.p.**”

Wszczęcie postępowania podatkowego

Art. 165b OP

§ 1 W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

§ 2 Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących.

§ 3 W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte także po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

- 1) podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
- 2) organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Struktura KAS

Lp	Nazwa województwa	Poziom centralny	Izba Administracji Skarbowej	Urząd Skarbowy (w tym 20 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych)	Urząd Celno-Skarbowy	Delegatura Urzędu Celno-Skarbowego	Oddział Celny
1	Województwo dolnośląskie	1	1	34	1	3	8
2	Województwo kujawsko-pomorskie		1	23	1	2	5
3	Województwo lubelskie		1	22	1	3	18
4	Województwo lubuskie		1	14	1	2	4
5	Województwo łódzkie		1	29	1	3	6
6	Województwo małopolskie		1	28	1	2	6
7	Województwo mazowieckie		1	51	1	7	15
8	Województwo opolskie		1	13	1	1	3
9	Województwo podkarpackie		1	23	1	3	13
10	Województwo podlaskie		1	15	1	3	9
11	Województwo pomorskie		1	21	1	3	14
12	Województwo śląskie		1	37	1	4	11
13	Województwo świętokrzyskie		1	15	1	1	3
14	Województwo warmińsko-mazurskie		1	16	1	2	11
15	Województwo wielkopolskie		1	39	1	4	9
16	Województwo zachodniopomorskie		1	20	1	2	8
	Podsumowanie	1	16	400	16	45	143

Organy podatkowe (I)

Art. 13 OP

§ 1. Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – **jako organ pierwszej instancji;**

1a) naczelnik urzędu celno-skarbowego jako **organ odwoławczy w zakresie decyzji**, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 422, z późn. zm.);

2) dyrektor izby administracji skarbowej - jako:

a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem pkt 1a,

b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,

c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;

3) samorządowe kolegium odwoławcze - jako **organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.**

Organy podatkowe (II)

Art. 13 OP

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym - jako:

- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia - z urzędu;
- 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1 i 7;
- 3) organ właściwy w sprawach uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w dziale III ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. poz. 2200);
- 4) organ właściwy w sprawach dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14b § 1, w zakresie określonym w art. 14e § 1;
- 5) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- 6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
- 7) organ pierwszej instancji w sprawach, o których mowa w art. 119g § 1 i 8;
- 8) organ właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych;
- 9) organ właściwy w sprawach zmiany albo uchylecia wiążącej informacji stawkowej, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685, 694, 802 i 1163);
- 10) organ właściwy w sprawach dotyczących realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB.

Strona postępowania

Art. 133 OP

§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110-117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

§ 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

§ 2c. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązania podatkowego należnego za okres obowiązywania podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług mogą być:

- 1) spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika, albo
- 2) członkowie, którzy tworzyli grupę VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.

Wypowiedzenie się w sprawie (I)

Art. 192 OP „Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów.”

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 listopada 2021 r., sygn. I GSK 456/21

„Z treści art. 192 o.p. jednoznacznie wynika, iż pomiędzy postępowaniem dowodowym a umożliwieniem dłużnikowi podatkowemu wypowiedzenie się co do zebranych dowodów istnieje ścisły związek, oznaczający, że nawet najbardziej gruntownie zebrane w tej procedurze dowody tylko wtedy będą mogły stanowić podstawę do ustalenia stanu faktycznego, jeżeli podatnik miał możliwość wypowiedzenia się. W przeciwnym wypadku zaniedbanie tego obowiązku sprawia, że dowody, co do których podatnik nie miał możliwości wypowiedzenia, są "bezwartościowe" i nie będą mogły być wykorzystane do udowodnienia jakiejkolwiek okoliczności.”

Wypowiedzenie się w sprawie (II)

Art. 200 OP

§ 1. *Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.*

§ 2. *Przepisu § 1 nie stosuje się:*

- 1) w przypadkach przewidzianych w art. 123 § 2 oraz w art. 165 § 5;*
- 2) w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego;*
- 3) w przypadku przewidzianym w art. 165 § 7, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, złożonej informacji lub deklaracji.*

§ 3. *Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej, i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.*

§ 4. *Jeżeli po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 81b § 1a w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie, uwzględniając zmienioną ocenę prawną.*

§ 5. *Przepisu § 3 nie stosuje się, jeżeli w wyniku doręczenia zawiadomienia stronie nie przysługiwałoby uprawnienie wskazane w art. 81b § 1a.*

Wypowiedzenie się w sprawie (III)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2022 r., sygn. III FSK 5048/21

„Niewykonanie przez organ podatkowy obowiązku wynikającego z art. 200 § 1 O.p. i **pozbawienie podatnika możliwości czynnego udziału w postępowaniu podatkowym stanowi naruszenie prawa mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy**. Przy czym strona, formułując - czy to w odwołaniu, czy też w skardze - zarzut naruszenia art. 200 O.p. w toku postępowania podatkowego, nie może jedynie ograniczyć się do odnotowania takiego naruszenia, lecz **powinna wykazać związek naruszenia, np. z niewyjaśnieniem okoliczności sprawy**. Podstawą do uchylenia zaskarżonej decyzji będzie zatem sytuacja, w której strona uprawdopodobni istnienie związku między naruszeniem przez organ obowiązku wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego a pozbawieniem prawa podatnika do oceny całego zebranego materiału dowodowego i zaoferowania nowych dowodów, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy.”

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Rz 523/21

„Art. 200 o.p., który kreuje instytucję wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, **nie przewiduje możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o wyznaczeniu przedmiotowego terminu**. Zaskarżenie zażaleniem takiego postanowienia jest niedopuszczalne. Jednocześnie należy wskazać, że powyższe nie oznacza, że przedmiotowe postanowienie pozostaje poza zakresem kontroli instancyjnej czy sądowej. **Od decyzji administracyjnej skarżącej przysługiwać będzie odwołanie w administracyjnym toku instancji. Zastosowanie znajdzie wtedy art. 237 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji.**”

Wypowiedzenie się w sprawie (III)

POSTANOWIENIE

Na podstawie art. 216 i art. 200 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.) w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym wznowionym w dniu [REDAKTOWANO] postanowieniem z dnia [REDAKTOWANO] r. nr [REDAKTOWANO] Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO]

postanawia

przed wydaniem decyzji wyznaczyć Stronie siedmiodniowy termin od dnia doręczenia niniejszego postanowienia do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego.

Zgodnie z art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej, Organ podatkowy obowiązany jest zapewnić Stronie czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

Pouczenie

Na postanowienie nie służy zażalenie.

Decyzja (I)

Art. 207 OP

§ 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej.

§ 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Art. 210 OP

§ 1. Decyzja zawiera:

- 1) oznaczenie organu podatkowego;*
- 2) datę jej wydania;*
- 3) oznaczenie strony;*
- 4) powołanie podstawy prawnej;*
- 5) rozstrzygnięcie;*
- 6) uzasadnienie faktyczne i prawne;*
- 7) pouczenie o trybie odwoławczym - jeżeli od decyzji służy odwołanie;*
- 8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.*

§ 2. Decyzja, w stosunku do której może zostać wniesiona skarga do sądu administracyjnego, zawiera pouczenie o możliwości wniesienia skarg

§ 4 Uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Decyzja (II)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 31 maja 2022 r., sygn. III SA/Wa 2970/21

„Należyte uzasadnienie decyzji pozwala na dokonanie oceny, czy decyzja nie została wydana **z takim naruszeniem przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy**, a w szczególności czy organ nie pozostawił poza swoimi rozważaniami argumentów podnoszonych przez stronę, czy nie pominął istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy materiałów dowodowych lub czy nie dokonał oceny tych materiałów wbrew zasadom logiki lub doświadczenia życiowego. Należyte uzasadnienie decyzji służy także realizacji zasady zaufania stron do organów orzekających oraz przekonywania stron. Obowiązek odniesienia się do stawianych przez stronę postępowania zarzutów wiąże się z regułą "uczciwego procesowania", która oznacza powinność wyczerpującego odniesienia się do wszystkich wysuniętych przez odwołujący się podmiot zarzutów i żądań.”

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 czerwca 2022 r., sygn. I SA/GI 1302/21

„Uzasadnienie o treści odpowiadającej wymogom art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 o.p. obejmuje nie tylko przytoczenie ustaleń faktycznych zmierzających do wykazania stanu faktycznego, przyjętego przez organ do swoich rozważań, ale musi obejmować także **ocenę poczynionych ustaleń z punktu widzenia przepisów regulujących postępowanie** przed tym organem. Jeżeli ocena zawarta w uzasadnieniu decyzji jest **niespójna, a przedstawiony stan faktyczny nieczytelny**, uzasadnienie nie może spełnić wskazanych wcześniej funkcji, co również musi skutkować **uchyleniem** takiej decyzji.”

Decyzja (III)



Naczelnik Urzędu Skarbowego

Warszawa, dnia [REDACTED]

Egz. Nr 1/...

DECYZJA

Na podstawie art.207 § 1 oraz art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), art. 9 ust.1 i ust. 3 , art. 10 ust.1 pkt 7, art. 17 ust.1 pkt 6 lit. a, art. 30 b) ust. 1 i ust 2 pkt 1 , art. 45 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000r. Nr 14 poz. 176 z późn. zm. zwanej dalej updof) w brzmieniu obowiązującym w 2008 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDACTED] w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego, wszczętego postanowieniem nr [REDACTED] z dnia [REDACTED] r. (doręczonym w dniu [REDACTED]) w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za [REDACTED] r. z tytułu [REDACTED]

określa

wysokość zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za [REDACTED] r. na kwotę [REDACTED] zł.

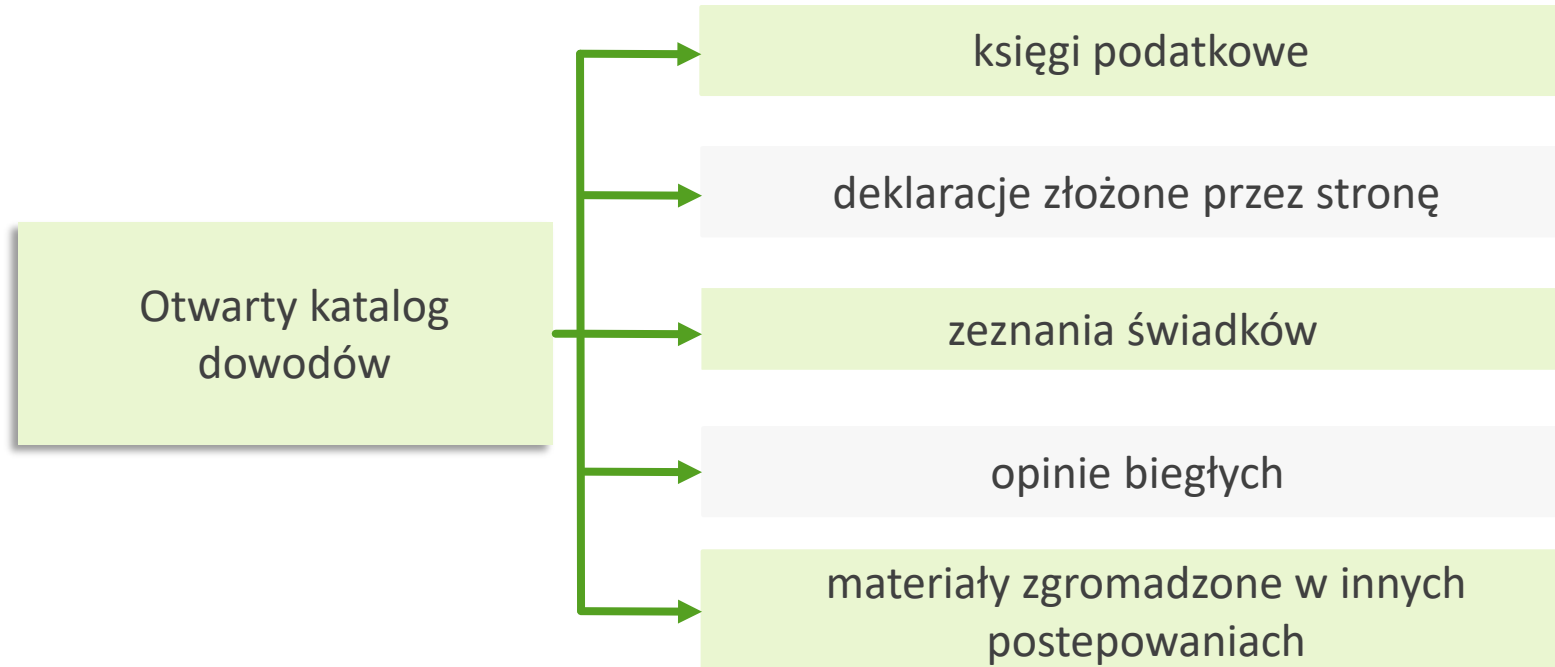
POUCZENIE

1. Od niniejszej decyzji służy Stronie odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie za pośrednictwem Naczelnika tut. Urzędu w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji (art. 223 ustawy Ordynacja podatkowa).
2. Odwołanie od decyzji powinno zawierać zarzuty przeciwko decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie (art. 222 ustawy Ordynacja podatkowa).
3. Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a ustawy Ordynacja podatkowa). Organ podatkowy pierwszej instancji uprawniony jest do nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (art. 239b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa).
4. Kto, w celu udaremnienia wykonania orzeczenia sądu lub innego organu państwowego, udaremnia lub uszczupla zaspokojenie swojego wierzyciela przez to, że usuwa, zbywa, darowuje, niszczy, rzeczywiście lub pozornie obciąża albo uszkadza składniki swojego majątku zajęte lub zagrożone zajęciem, bądź usuwa znaki zajęcia, podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5 (art. 300 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks Karny, Dz. U. 1997r. nr 88 poz. 553 ze zm. w zw. z art. 210 § 2a ustawy Ordynacja podatkowa).
5. Za przestępstwa określone w art. 300 § 2 k.k. odpowiada jak dłużnik lub wierzyciel, kto na podstawie przepisu prawnego, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania, zajmuje się sprawami majątkowymi innej osoby prawnej, fizycznej, grupy osób lub podmiotu nie mającego osobowości prawnej (art. 308 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks Karny).



Postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych

Dowody w postępowaniu podatkowym



Postępowanie dowodowe – zadanie organu

- jako dowód należy dopuścić **wszystko**, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (katalog otwarty) **(art. 180 § OP)**
- organ podatkowy jest obowiązany **zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 187 § 1 OP)**
- organ podatkowy ocenia na podstawie **całego zebranego** materiału dowodowego, czy dana okoliczność została **udowodniona (art. 191 OP)**
- okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów **(art. 192 OP)**
- organ podatkowy może wyznaczyć stronie **termin** do przedstawienia dowodu (uwzględniając charakter dowodu i etap postępowania; nie krótszy niż 3 dni) **(art. 189 § 1 i § 2 OP)**
- organ podatkowy może żądać od strony przedstawienia **tłumaczenia** na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji przedłożonej przez stronę (na koszt strony) **(art. 189 § 3 OP)**

Rodzaje dowodów (I)

Art. 180 OP

§ 1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

§ 2. Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, organ podatkowy może zwrócić się do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ podatkowy, zwracając się o złożenie oświadczenia, uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących wspólnikami spółki nieposiadającej osobowości prawnej będącej stroną postępowania.”

Art. 181 OP

„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.

Rodzaje dowodów (II)

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 15 kwietnia 2021 r.,
sygn. I SA/Kr 54/21**

„Treść art. 181 o.p. świadczy o tym, że w polskiej procedurze podatkowej nie przyjęto zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym. Oznacza to, że organ podatkowy może wykorzystać dowodowo również materiały zgromadzone w innych postępowaniach, w tym zarówno podatkowych, jak i administracyjnych oraz karnych.”

**Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 lipca 2020 r., sygn. I
SA/Sz 957/19**

„Włączenie do materiału dowodowego wyciągów z decyzji wydanych w postępowaniu wobec kontrahenta podatnika ma oparcie w art. 180 § 1 i art. 181 O.p., a w myśl art. 194 § 1 O.p. dokumenty te mają moc dokumentu urzędowego.”

Rodzaje dowodów (III)

NACZELNIK
[REDAKTED] URZĘDU
CELNO-SKARBOWEGO
[REDAKTED]

[REDAKTED]

[REDAKTED]

POSTANOWIENIE

Na podstawie art. 216 i art. 180 § 1 oraz art. 181 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.) w związku z art. 31 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 28 września 1991r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.) i w związku z art. 202 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.),

postanawiam

włączyć do postępowania kontrolnego prowadzonego na podstawie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w [REDAKTED]
[REDAKTED] kserokopie następujących protokołów przesłuchań świadków:

[REDAKTED]

Ww. dokumenty pochodzą z akt kontroli podatkowej prowadzonej przez Naczelnika [REDAKTED] Urzędu Skarbowego w [REDAKTED] w [REDAKTED], w zakresie zasadności zwrotu podatku od towarów i usług za okres [REDAKTED]

Na niniejsze postanowienie nie przysługuje zażalenie.

Szczególne dowody

➤ księgi podatkowe

- ▶ prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią **dowód tego, co wynika** z zawartych w nich zapisów
 - księgi **rzetelne** – dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.
 - księgi **niewadliwe** – prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

➤ dokumenty urzędowe

- ▶ sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią **dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone**

➤ opinia biegłego

- ▶ w przypadku gdy w sprawie wymagane są **wiadomości specjalne**, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami

Inicjatywa dowodowa (I)

Art. 187 OP

§ 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.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 września 2011 r., sygn. I FSK 495/10

„Zgodnie z art. 187 § 3 Ordynacji podatkowej, fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają przeprowadzenia dowodu i powinny zostać zakomunikowane stronie. Nie wymagają zatem przeprowadzania dowodu wszelkie fakty, które zostały udokumentowane w postaci **zeznań czy deklaracji podatkowych, złożonych ksiąg i dokumentów.**”

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 stycznia 2012 r., sygn. I SA/Go 1075/11

„Fakty powszechnie znane mogą dotyczyć **zjawisk** (np. przyrodniczych), **wydarzeń** (np. politycznych, historycznych), **procesów ekonomicznych** (np. dewaluacji pieniądza). Natomiast kwestia miejsca produkcji konkretnego modelu samochodu, przy dużej ilości fabryk samochodów nie jest okolicznością powszechnie znaną, wiedza ta jest ograniczona jedynie do osób zajmujących się motoryzacją, w szczególności importem samochodów.”

Inicjatywa dowodowa (II)

Art. 188 OP

*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.*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2021 r., sygn. I FSK 159/18

„Obowiązek organu podatkowego do wyczerpującego ustalenia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy przejawia się tym, iż nie może dowolnie wybierać dowodów, które są podstawą ustaleń faktycznych, poprzez ignorowanie inicjatywy dowodowej strony, w oparciu o wadliwe rozumienie art. 188 o.p., gdyż oznaczałoby to, że prowadzi postępowanie pod z góry założoną tezę, co przeczyłoby wszelkim zasadom rzetelnego postępowania podatkowego, określonym w o.p.”

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 grudnia 2012 r., sygn. II FSK 942/11

„Przeniesienie inicjatywy dowodowej na podatnika uzasadnione jest tym, że tylko podatnik posiada wiedzę, w jaki sposób zgromadził swój majątek i skąd pochodzą wydatkowane przez niego środki. Do organów podatkowych, w tej części postępowania należy przeprowadzenie w tym zakresie dowodów, oczywiście jeśli mogą się przyczynić do wyjaśnienia sprawy. Jest rzeczą oczywistą, że nie sposób wymagać od podatnika przechowywania w tak długim okresie czasu różnego rodzaju dokumentów mających wykazać pochodzenie dochodów, co nie oznacza, że organy podatkowe mają w sposób bezkrytyczny akceptować, jako odpowiadające rzeczywistości i zgodnie z prawdą, wszelkie oświadczenia i wyjaśnienia podatnika co do źródeł i wysokości uzyskiwanego przez niego w przeszłości dochodu.”

Inicjatywa dowodowa (III)

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2007 r., sygn. II FSK 1032/06

„Zasada wynikająca z art. 188 Ordynacji podatkowej jest emanacją procesowego prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu. Niemniej skuteczność prawna żądania strony przeprowadzenia dowodu uzależniona jest od spełnienia przesłanki - tej mianowicie, że przedmiotem dowodu musi być okoliczność mająca znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. O tym, czy żądany przez stronę dowód ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, decyduje treść normy prawa materialnego determinująca zakres koniecznych dla jej zastosowania ustaleń faktycznych.”

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2006 r. III SA/Wa 1837/05

„Art. 188 Ordynacji podatkowej nie daje podstaw do odmowy przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka z tego powodu, że w przekonaniu organu podatkowego dowód taki byłby niewiarygodny. Ten ostatni element organ ocenia w ramach swobodnej oceny dowodów wyrażonej w art. 191 Ordynacji podatkowej, która następuje dopiero wówczas, gdy uzyskany już zostanie materiał dowodowy w postaci protokołu przesłuchania świadka”

Inicjatywa dowodowa (IV)

Art. 190 OP

§ 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.

Dowód z ksiąg podatkowych (I)

Art. 193 OP

§ 1. *Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.*

§ 2. *Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.*

§ 3. *Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.*

§ 4. *Organ podatkowy nie uznaje za dowód w rozumieniu przepisu § 1 ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy.*

§ 5. *Organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.*

§ 6. *Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.*

§ 7. *Odpis protokołu, o którym mowa w § 6, organ podatkowy doręcza stronie.*

§ 8. *Strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.*

Dowód z ksiąg podatkowych (II)

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 27 października 2021 r., sygn. I SA/Bk 398/21

„Stwierdzenie nierzetelności ksiąg podatkowych lub wadliwego ich prowadzenia w trybie art. 193 § 6 o.p. może nastąpić **w innym protokole niż protokół z badania ksiąg**. Warunkiem jest, aby: (a) dokument ten spełniał wymogi ww. przepisu tj. określał **okres za jaki uznano księgi za nierzetelne lub wadliwie prowadzone** oraz **w jakiej części** księgi są dotknięte tymi wadami; (b) realizował **funkcję** protokołu z badania ksiąg; (c) nie zagrażał realizacji uprawnienia strony wynikającego z art. 193 § 8 o.p. Oznacza to, że wystąpienie tych elementów w protokole z kontroli powoduje, że bez znaczenia pozostaje kwestia, że sporządzono protokół z kontroli, a nie odrębny protokół z badania ksiąg podatkowych.”

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 7 października 2020 r., sygn. I SA/Sz 278/20

„Nierzetelność księgi występuje wówczas, gdy **nie zostaną w niej wykazane zdarzenia, które zgodnie z przepisami regulującymi prowadzenie ksiąg winny zostać w księdze wykazane**, np. przychody, lub w sytuacji, gdy w księdze zostaną wykazane **zdarzenia, które w rzeczywistości nie miały miejsca**, np. koszty, których podatnik nie poniósł. Skoro więc nierzetelność księgi podatkowej jest określonym w przepisach prawa stanem faktycznym, którego zaistnienie uwarunkowane jest wystąpieniem określonych przez te przepisy zdarzeń faktycznych, to z całą odpowiedzialnością należy stwierdzić, że **nierzetelność księgi podatkowej w postępowaniu podatkowym podlega obowiązkowi udowodnienia**, tak jak wszelkie inne okoliczności stanu faktycznego mającego wpływ na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej.”

Dowód z ksiąg podatkowych (III)

Art. 193a OP

§ 1. W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu **programów komputerowych**, organ podatkowy może żądać przekazania **całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej** lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

§ 1a. Przepisu § 1 nie stosuje się do faktur ustrukturyzowanych w rozumieniu art. 2 pkt 32a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, jest dostępna w **Biuletynie Informacji Publicznej** na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 2 marca 2022 r., sygn. I SA/GI 1602/21

„Struktura o jakiej mowa w art. 193a § 2 O.p. to schematy informatyczne stanowiące standard służący do definiowania struktury dokumentu XML wykorzystywany do komunikacji pomiędzy systemami teleinformatycznymi. Nie jest to zatem przepis prawa nakładający obowiązek posiadania dokumentu w określonej formie elektronicznej, a jedynie określony sposób jego przekazywania.”

Dowód z ksiąg podatkowych (IV)



[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

Protokół badania ksiąg podatkowych

sporządzony na podstawie art. 172 § 1, art. 173 § 1 i § 2, art. 193 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 poz. 1540 ze zm.), w związku z art. 83 ust. 1, pkt 1, art. 94 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2022 r., poz. 813 ze zm.) oraz wydanym przez Naczelnika [REDACTED] postanowieniem nr [REDACTED] o przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe wobec:

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku [REDACTED] [REDACTED] poszczególne okresy rozliczeniowe od [REDACTED] roku. oraz upoważnieniem Naczelnika [REDACTED] nr [REDACTED] [REDACTED]

Przedmiotem badania były księgi podatkowe A [REDACTED] w rozumieniu art. 3 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) w postaci ewidencji zakupów i sprzedaży za miesiące [REDACTED], których obowiązek prowadzenia wynika z przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm., Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.).

INFORMACJE KOŃCOWE

Stosownie do art. 193 § 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Strona w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.

W przypadku skorzystania z tego uprawnienia, zastrzeżenia oraz dowody (z powołaniem się na numer przedmiotowego protokołu) należy przesłać na adres: [REDACTED]

361

[REDACTED] lub w formie elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego ePUAP na adres skrytki: [REDACTED]

Protokół podpisany przez osoby prowadzące badanie ksiąg sporządzono w jednym egzemplarzu zawierającym 362 strony kolejno ponumerowane.

Stosownie do treści art. 193 § 7 ww. ustawy Ordynacja podatkowa, w zw. z art. 94 ust. 2 ww. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, sporządzono odpis protokołu, o którym mowa w § 6. Odpis ww. protokołu wysłano pełnomocnikowi Strony.



Prawa i obowiązki strony w postępowaniu podatkowym

Prawa strony w postępowaniu podatkowym

- ▶ prawo do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym oraz prawo do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji (**art. 123 § 1 OP**),
- ▶ Prawo do wglądu w akta sprawy, sporządzanie z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii (**art. 178 § 1 OP**),
- ▶ prawo strony do inicjowania wniosków dowodowych (**art. 188 OP**),
- ▶ Prawo do brania udziału w przeprowadzaniu dowodu, zadawania pytań świadkom i biegłym oraz składania wyjaśnień (art. 190 **§ 2 OP**)
- ▶ prawo strony do składania wyjaśnień i wypowiadania się w zakresie dowodów zgromadzonych w toku postępowania (**art. 192 OP**)

Obowiązki strony w postępowaniu podatkowym

Art. 79 KAS	Art. 155 OP
1. Kontrolujący może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o: 1) udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności; 2) przekazanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych; 3) udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.	§ 1 Organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. § 1a Organ podatkowy obowiązany jest dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe. § 2 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. Art. 156 § 1 OP Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.