



Paulina Brejdak

mgr

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie

e-mail: paulina.brejdak@interia.pl

ORCID: 0000-0002-4637-1179

OPEN  ACCESS



Czas trwania kontroli podatkowej – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2020 roku, I FSK 2243/19¹

Streszczenie

Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku poruszył istotną kwestię czasu trwania kontroli podatkowej u mikroprzedsiębiorcy. Wskazano w nim jednoznacznie, że organy podatkowe nie mogą prowadzić kontroli u przedsiębiorców, przekraczając ustawowo wskazane limity czasu. Tym samym czas trwania kontroli u podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą nie może przekroczyć kolejno następujących po sobie 12 dni roboczych. Czynności kontrolne winny być prowadzone w systemie ciągłym. Do czasu trwania kontroli należy wliczać również czas, gdy kontrolerzy faktycznie nie przebywali w miejscu kontroli. Przy sporządzaniu glosy autor wykorzystał metodę prawnodogmatyczną.

Słowa kluczowe: działalność gospodarcza, kontrola podatkowa, podatek od towarów i usług, ordynacja podatkowa, Naczelny Sąd Administracyjny

¹ Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2020 r., I FSK 2243/19, Legalis nr 2305119.

Tezy

1. Czas trwania kontroli u podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą nie może przekroczyć następujących po sobie 12 dni roboczych.
2. Czynności kontrolne winny być prowadzone w systemie ciągłym. Do czasu trwania kontroli należy wliczać również czas, gdy kontrolerzy faktycznie nie przebywali w miejscu kontroli.

Wprowadzenie. Stan faktyczny i prawny

Komentowany wyrok wydano po rozpoznaniu w dniu 13 lutego 2020 roku na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej spółki od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 maja 2019 roku, sygn. akt III SA/Wa 139/19² w sprawie skargi na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 grudnia 2013 roku w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu.

Naczelnik Urzędu Skarbowego 12 listopada 2013 roku doręczył stronie upoważnienie z dnia 6 listopada 2013 roku. W dniu 12 listopada 2013 roku wszczął u niej kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2008 roku. Kontrola związana była z wykazaniem kwot zwrotu podatku w wymienionym okresie. W upoważnieniu wskazano, że przewidywany termin zakończenia kontroli przypada na 29 listopada 2013 roku. Natomiast protokół kontroli doręczony został 29 listopada 2013 roku. Spółka w dniu 28 listopada 2013 roku wniosła sprzeciw dotyczący przekroczenia czasu trwania kontroli, to jest 12 dni roboczych. Czynności kontrolne prowadzone były w spółce w dniach: 12, 13, 15, 19, 20, 25, 26, 27 i 28 listopada 2013 roku. Czas na kontrolę według spółki minął w 12 dniu roboczym. Na mocy postanowienia Naczelnika Urzędu Skarbowego czynności kontrolne były kontynuowane. Po rozpatrzeniu zażalenia spółki Dyrektor Izby Skarbowej w wydanym postanowieniu stwierdził niedopuszczalność środka zaskarżenia w postaci sprzeciwu, gdyż Naczelnik Urzędu Skarbowego nie miał podstaw prawnych do wydania postanowienia o kontynuowaniu kontroli. Wskazał również, że do okresu faktycznego trwania czynności kontrolnych nie powinny być wliczane okresy oczekiwania na dokonanie określonych czynności, okresy zawieszenia postępowania czy okresy opóźnień spowodowanych z winy strony lub z przyczyn niezależnych od organu. Następnie strona wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

2 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 maja 2019 r., III SA/Wa 139/19, Legalis nr 2294921.

o uchylenie postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej w części stwierdzającej niedopuszczalność nieistnienia sprzeciwu. Zarzucono ponadto niewłaściwe zastosowanie przepisów prawa i ich błędną wykładnię. W uzasadnieniu spółka wskazała, że literalne brzmienie przepisu wprost wskazuje na okres czynności kontrolnych, to jest na liczbę 12 dni roboczych u kontrolowanego. Ponadto czas trwania kontroli dotyczy wszystkich dni od rozpoczęcia do dnia doręczenia protokołu, jako ostatniego dnia kontroli, a nie dni, kiedy wykonywane są poszczególne czynności kontrolne.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z dnia 9 października 2014 roku, sygn. akt III SA/Wa 800/14³, uznał skargę spółki za niedopuszczalną i ją odrzucił. Następnie Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 27 stycznia 2015 roku, sygn. akt I FSK 2068/14⁴, oddalił skargę kasacyjną. Spółka pismem z dnia 26 stycznia 2018 roku wniosła skargę o wznowienie postępowania, wskazując na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 2017 roku, sygn. akt SK 37/15⁵. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 11 września 2018 roku, sygn. akt I FSK 158/18⁶, wznowił postępowanie sądownoadministracyjne, uchylił postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 stycznia 2015 roku, uchylił postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 9 października 2014 roku oraz przekazał sprawę do ponownego rozpoznania. Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 15 maja 2019 roku, ponownie rozpoznając sprawę, uznał, że skarga nie zasługuje na uwzględnienie. Wskazał również, że żaden z przepisów nie obliguje organu podatkowego do prowadzenia czynności kontrolnych w systemie ciągłym, czyli przez następujące po sobie 12 dni roboczych. Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi kasacyjnej wyrokiem z dnia 19 lutego 2020 roku uchylił zaskarżony wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 maja 2019 roku i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

Komentarz

Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, choć wydany w 2020 roku, dotyczy już nieobowiązującego art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o swobodzie działalności

3 Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 9 października 2014 r., III SA/Wa 800/14, Legalis nr 1158047.

4 Postanowienie NSA z dnia 27 stycznia 2015 r., I FSK 2068/14, Legalis nr 1181354.

5 Wyrok TK z dnia 20 grudnia 2017 r., SK 37/15, Legalis nr 1695970.

6 Wyrok NSA z dnia 11 września 2018 r., I FSK 158/18, Legalis nr 1891052.

gospodarczej⁷ (ustawa została uchylona z dniem 30 kwietnia 2018 r.). Obecnie natomiast analogiczne uregulowanie znajduje się w art. 55 ustawy Prawo przedsiębiorców⁸. Zgodnie z treścią przepisu czas trwania wszystkich kontroli organu u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców 12 dni roboczych. W treści uzasadnienia komentowanego wyroku wskazano, że dyspozycja ww. przepisu upoważniała wyłącznie do sformułowania wniosku, wedle którego

określał on maksymalny czas trwania wszystkich kontroli danego organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym. Mogła to być zatem jedna kontrola podatkowa, w czasie której został wyczerpany ten limit, jak również mogło ich być więcej, pod warunkiem, że w sumie nie przekroczyły 12 dni roboczych. Przepis ten nie wskazywał od kiedy do kiedy należało liczyć czas trwania poszczególnych kontroli, kiedy następował jej początek, a kiedy koniec.

Należy również wskazać, że kontrola przeprowadzona w spółce opierała się na przepisach ordynacji podatkowej⁹, zgodnie z którymi celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2). Przepisy ordynacji podatkowej w zakresie kontroli podatkowej musiały być jednak oceniane przez pryzmat USDG, które miały charakter szczegółowy wobec przepisów *stricte* podatkowych¹⁰.

Kluczową kwestią jest to, że ustalenia Naczelnego Sądu Administracyjnego posiadają istotne, a wręcz fundamentalne znaczenie w zakresie stosowania prawa. Należy zauważyć, że jest to szczególnie ważne w ramach prawa podatkowego, które silnie ingeruje w majątek podatnika. Istnieje pogląd, że prawo podatkowe można porównywać nawet do prawa karnego, gdyż prawo karne ingeruje w sferę wolności człowieka, a prawo podatkowe ogranicza własność¹¹. W tym miejscu trzeba wskazać również, że wyrok ten należy uznać nie tylko za przełomowy, ale nowatorski i podważający dotychczasowe stanowiska organów podatkowych w tym zakresie. Do tej pory organy podatkowe, jak również Wojewódzkie Sądy Administracyjne i Naczelny Sąd Administracyjny, uznawały, że do limitu czasowego kontroli wlicza się wyłącznie dni, w których kontroler faktycznie przebywa w siedzibie

7 Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.) (akt utracił moc), dalej: USDG.

8 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r., poz. 162).

9 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), dalej: OP.

10 Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., I GSK 971/09, Legalis nr 343505.

11 Zob. B. Brzeziński, Szkice z wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2002, s. 10; B. Rakoczy, *Ciężar dowodu w polskim prawie ochrony środowiska*, Warszawa 2010, s. 237.

przedsiębiorcy lub wykonuje czynności we wskazanym przez niego miejscu¹². Natomiast, zgodnie z uzasadnieniem glosowanego wyroku, limit czasowy kontroli podatkowej prowadzonej u mikroprzedsiębiorcy to 12 dni, ale kolejno następujących po sobie. Ponadto podkreślono, że w innym rozumieniu przepisu prawnego kontrola u mikroprzedsiębiorcy mogłaby ciągnąć się nawet przez 12 miesięcy. Wystarczyłoby zatem, aby kontrolujący przebywał u przedsiębiorcy jeden dzień roboczy każdego miesiąca. W konsekwencji przepis ten należy czytać w sposób literalny. W komentowanym wyroku wskazano, że:

w sumie przepis art. 83 ust. 1 pkt 1 u.s.d.g należy rozumieć w ten sposób, że między dniem rozpoczęcia kontroli podatkowej a dniem jej zakończenia nie mogło upłynąć więcej niż 12 dni roboczych. Skoro tak ten przepis został sformułowany, to trzeba przyjąć, że chodziło w nim o 12 kolejno po sobie następujących dni roboczych. Z czasu trwania kontroli ustawodawca wykluczył jedynie dni inne niż robocze (...).

Ponadto jednoznacznie wskazano w wyroku, że początkiem kontroli jest doręczenie podatnikowi upoważnienia¹³, a końcem wręczenie protokołu. Czynności te powinny być zawarte w okresie 12 dni roboczych. Jest to oczywiście rewolucyjny pogląd, gdyż w praktyce organów podatkowych do dni kontroli nie wliczano tych, w których kontrolujący faktycznie nie byli w siedzibie przedsiębiorcy. Tym samym od momentu wszczęcia kontroli podatkowej do jej zakończenia mogło upłynąć od kilku do nawet kilkunastu miesięcy. Naczelny Sąd Administracyjny za słuszne uznał również to, że zgodnie z art. 83a ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej doręczenie protokołu poza czasem kontroli może nastąpić wyłącznie w drodze wyjątku. Tym samym potwierdza to, że doręczenie protokołu kontroli to czynność, która kończy kontrolę i powinna być wykonana w czasie jej trwania.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak już powyżej wspomniano, jest z jednej strony w świetle dotychczasowego orzecznictwa rewolucyjny i podważający poglądy organów podatkowych. Z drugiej strony jest bardzo korzystny dla przedsiębiorców. Jego ustalenia są istotne z uwagi na sam charakter kontroli podatkowej, która jest określoną przepisami procedurą prawną¹⁴, stanowiącą niewątpliwie ważne ogniwo procesowe poprzedzające właściwe jurysdykcyjne postępowanie

12 Przykładowo: wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2017 r., II FSK 1418/15, Legalis nr 1652214; wyrok NSA z dnia 6 września 2018 r., II FSK 385/18, Legalis nr 1869269; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 października 2020 r., I SA/Gl 657/20, LEX nr 3083648.

13 Moment rozpoczęcia kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy był uregulowany w art. 79a § 1 USDG tak samo, jak regulował to art. 284 § 1 OP w odniesieniu do kontroli podatkowej.

14 Zob. S. Presnarowicz, *Kontrola podatkowa prowadzona przez wójta, burmistrza (prezydenta) – wybrane problemy praktyczne*, w: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012, s. 247.

podatkowe. Zasadność jej przeprowadzenia uwidacznia się w sprawdzeniu okoliczności, w których przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe następuje poprzez samoobliczenie lub obliczenie kwoty podatku przez płatnika¹⁵. Pojęcie kontroli można określić jako ogół czynności zmierzających do ustalenia stanu faktycznego i porównania go ze stanem wymaganym przepisami prawa, ustalenia ewentualnych przyczyn rozbieżności oraz przekazanie jej wyników do właściwych podmiotów¹⁶. Inaczej mówiąc, kontrola to porównanie tego, co jest, z tym, co być powinno. Natomiast jej celem jest sprawdzenie, czy przewidziany stan został urzeczywistniony¹⁷. Tym samym można wyodrębnić trzy stadia kontroli, czyli stadium informacyjno-rozpoznawcze, stadium analityczno-oceniające i diagnostyczne oraz stadium oddziaływania w zakresie naprawczym¹⁸. Kontrola podatkowa stanowi jeden z charakterystycznych elementów procesu stosowania prawa podatkowego. Jest ona zewnętrzna, funkcjonalna, następcza, zapowiedziana, merytoryczna oraz prowadzona w siedzibie kontrolowanego. Co więcej, wykonywana jest na podstawie prawa powszechnie obowiązującego, odnosi się do sfery procesowej, materialnej i ustrojowej, realizowana jest w zakresie stosowania, przestrzegania prawa, a także zgodnie z literą prawa, urzeczywistniając zasadę legalności¹⁹. Funkcja kontroli podatkowej sprowadza się do zabezpieczenia dokumentów, ustalenia stanu faktycznego w momencie rozpoczynania kontroli oraz uzyskania niezbędnych na tym etapie wyjaśnień. W konsekwencji ma ona służyć właściwemu przeprowadzeniu ewentualnego postępowania podatkowego poprzez dostarczenie koniecznych materiałów do wydania stosownego rozstrzygnięcia²⁰.

W tym kontekście nie można pominąć tego, że limit czasowy kontroli jest istotny przede wszystkim z tego względu, iż czynności kontrolne utrudniają prowadzoną działalność. W ślad za treścią głosowanego wyroku, należy wskazać, że dominacja

15 Zob. S. Presnarowicz, *Postępowanie podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 28.

16 Zob. D. Dominik-Ogińska, *Kontrola w procesowym prawie podatkowym*, w: B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, Lublin 2013, s. 107; M. Münnich *Miejsce prowadzenia kontroli podatkowej*, w: B. Kołosowska, P. Prewysz-Kwinto (red.), *W świecie finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2010, s. 104.

17 Zob. J. Lang, *Kontrola administracji*, w: M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2011, s. 346.

18 Zob. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 18.

19 Zob. D. Antonów, *Kontrola podatkowa w procesie stosowania prawa podatkowego*, w: P. Malinowski, T. Nowak, A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna*, Warszawa 2013, s. 22 i n.

20 Wyrok NSA z dnia 29 maja 2013 r., II FSK 1895/11, Legalis nr 763413.

przeciwstawnego stanowiska w orzecznictwie sądów administracyjnych sprzed wydania wyroku z 19 lutego 2020 roku wynikała m.in. ze stosowania wykładni celowościowej. Zgodnie z jej założeniami pojęcie kontroli należało rozumieć w jego ścisłym znaczeniu, czyli wyłącznie jako te dni, w których czynności organów kontroli przeprowadzane były u przedsiębiorcy, w jego siedzibie lub miejscu prowadzenia działalności, i przez to wpływały na bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Tym samym miało to chronić przedsiębiorców przed uciążliwościami w bieżącej działalności spowodowanymi obecnością i czynnościami organu kontroli. Natomiast, co zostało podkreślone przez Naczelnego Sąd Administracyjny, taka wykładnia prowadziła do odwrotnego skutku, czyli znacznego wydłużenia czasu kontroli.

Wnioski

Wobec powyższych ustaleń, charakteru prawa podatkowego oraz przez wzgląd na przedsiębiorców można postulować, aby rozstrzygnięcie to stało się niejako kamieniem milowym do zharmonizowania stanowisk nie tylko judykatury, lecz także organów podatkowych. Uprawnione jest zatem twierdzenie, że na kanwie niniejszego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego zostały poczynione ustalenia, dzięki którym realizowana jest funkcja ochrony praw podatnika przy jednoczesnym istnieniu nadrzędnej pozycji silnego aparatu skarbowego.

W związku z powyższym wyrok zasługuje, co do zasady, na aprobatę. Jedyne zastrzeżenie należy kierować do kwestii, która została wprawdzie już podniesiona w literaturze przedmiotu, ale należałoby ją powtórzyć²¹. Naczelnego Sąd Administracyjny w wydanym rozstrzygnięciu nie odniósł się do wartości regulowanych na poziomie konstytucyjnym, to jest zasady społecznej gospodarki rynkowej²² oraz ograniczenia wolności działalności gospodarczej²³. Dlatego też, z uwagi na kluczowy charakter tychże zasad, ich wskazanie w wyroku stanowiłoby zapewne wartość dodaną i nadawałoby głosowanemu wyrokowi jeszcze większe znaczenie dla przedsiębiorców i ochrony ich praw.

21 Zob. J. Roszkiewicz, *Maksymalny czas trwania kontroli u przedsiębiorcy – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19.02.2020 r.*, I FSK 2243/19, „Glosa” 2021, nr 1, s. 129–135.

22 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483), art. 20, dalej: Konstytucja RP.

23 Konstytucja RP, art. 22.

Bibliografia

- Antonów D., *Kontrola podatkowa w procesie stosowania prawa podatkowego*, w: P. Malinowski, T. Nowak, A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna*, Warszawa 2013.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Dominik-Ogińska D., *Kontrola w procesowym prawie podatkowym*, w: B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe*, Lublin 2013.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2012.
- Lang J., *Kontrola administracji*, w: M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2011.
- Münnich M., *Miejsce prowadzenia kontroli podatkowej*, w: B. Kołosowska, P. Prewysz-Kwinto (red.), *W świecie finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2010.
- Presnarowicz S., *Postępowanie podatkowe w systemie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2003.
- Presnarowicz S., *Kontrola podatkowa prowadzona przez wójta, burmistrza (prezydenta) - wybrane problemy praktyczne*, w: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012.
- Rakoczy B., *Ciężar dowodu w polskim prawie ochrony środowiska*, Warszawa 2010.
- Roszkiewicz J., Maksymalny czas trwania kontroli u przedsiębiorcy – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19.02.2020 r., I FSK 2243/19, „Glosa” 2021, nr 1.

Duration of a tax inspection – commentary to the Supreme Administrative Court judgment of 19 February 2020, I FSK 2243/19

Abstract

The Supreme Administrative Court in the judgment discussed raised an important issue of the duration of a tax inspection at a microenterprise. The judgment clearly states that the tax authorities may not conduct such inspections that exceed the statutory time limits. Thus, the duration of an inspection with a taxpayer who is a microenterprise may not go over 12 working days consecutively. The inspection activities should be carried out in a continuous system. The duration of a tax inspection should also include the time when the inspectors are not actually present at the inspection site. An analysis of the law in force was carried out in preparing this commentary.

Keywords: economic activity, tax inspection, value-added tax, tax regulations, the Supreme Administrative Court

CYTOWANIE

Brejda P., *Czas trwania kontroli podatkowej – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lutego 2020 r., I FSK 2243/19*, „Acta Iuris Stetinensis” 2022, nr 1 (vol. 37), 159–167, DOI: 10.18276/ais.2022.37-09.