



Wyrok WSA w Warszawie z 25.05.2023 III SA/Wa 2319/22

Ponowna kontrola celno-skarbowa nadużyciem prawa przez organ podatkowy



## **Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej**

**Art. 94. ust. 1.** W zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej przepisy:

1)(...), art. 165b, (...)

- Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.



## **Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa**

**Art. 165b § 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.

## Fakty. Zarys sporu

### Pierwsza kontrola celno-skarbowa

*zakończona wynikiem kontroli z [...] października 2019 r., dotyczyła zakresu rzetelności zadeklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości i terminowości wpłat podatku z tytułu urządzania dwóch loterii audiotekstowych pod nazwą "[...]" organizowaną w terminie 2 stycznia 2017 r. – 16 lipca 2018 r. oraz "[...]" organizowaną w terminie 18 marca 2018 r. – 19 kwietnia 2019 r.*

01

### Druga kontrola celno-skarbowa

*zakończona wynikiem kontroli z [...] września 2021 r., dotyczyła rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od gier za 2018 r.*

02

### Stanowisko Organu

*druga kontrola celno-skarbowa miała szerszy zakres, a przez to powyższe kontrole miały odrębny przedmiot.*

### Stanowisko skarżącej

*zakresy obu kontroli pozostawały tożsame. Wszczęcie drugiej kontroli miałoby stanowić próbę obejścia art. 165b O.p.*



## W SFERZE FAKTÓW

Sąd podzielił stanowisko Strony skarżącej o tożsamości obu kontroli celno-skarbowych przeprowadzonych wobec niej. Zobowiązanie podatkowe w podatku od gier było bowiem w rozpoznawanej sprawie następstwem powstania przychodu z loterii audiotekstowych, które miały być wyłącznym przedmiotem pierwszej kontroli. Upoważnienie do drugiej kontroli jedynie prima facie ma szerszy zakres (druga kontrola miała obejmować cały okres rozliczeniowy za 2018 r., w przeciwieństwie do pierwszej, która miała na celu kontrolę rozliczenia podatku od gier za "[...]" oraz "[...]"). Z analizy akt przedmiotowej sprawy wynika jednak, że sporna wysokość podatku od gier dotyczy jedynie tych dwóch loterii, co musi z kolei doprowadzić do wniosku o tożsamości zakresów obu kontroli.



## W SFERZE PRAWNEJ

(...) pomimo braku regulacji prawnej, która wprost wyrażałaby zakaz podejmowania przez organ kilku, czy też wielu analogicznych kontroli po sobie, działania takie powinny być uznane za nadużycie prawa w kontekście art. 165b O.p., a przez to nie stanowią one wykonywania przez organ podatkowy jego kompetencji wynikających z norm prawa.

(...) należy mieć w szczególności na względzie **cel normy wyrażonej w art. 165b O.p.** (...) celem tym jest ochrona podatnika przed nieuprawnioną zwłoką we wszczęciu postępowania podatkowego po zakończeniu kontroli. Uznanie za uprawnione działania organu w postaci możliwości wszczynania wielu kontroli dotyczących identycznego zakresu oraz okresu rozliczeniowego w świetle liczenia terminu z art. 165b O.p., doprowadziłoby do pozorności ochrony podatnika, która ma być zapewniona na mocy tego przepisu. Organy bowiem mogłyby po upływie określonego przez przepis terminu, wszczynać kolejne, analogiczne pod względem przedmiotu kontrole, a przez to doprowadzać do wydłużenia powyższego terminu.



## W SFERZE PRAWNEJ

(...) Takie działania organów są wręcz **klasycznym przykładem nadużycia prawa**. Organ pozornie korzystając ze swoich kompetencji, jednocześnie narusza normę mającą na celu ochronę podatnika w sposób, który skutkuje zniweczeniem celu na jaki została ona ustanowiona.

(...) zgodnie z dorobkiem przedstawicieli piśmiennictwa samo pojęcie nadużycia prawa może odnosić się również do działań podejmowanych przez organy w ramach imperium (M. Krawczyk, Nadużycie władztwa administracyjnego, "Państwo i Prawo" 2018, nr 10, LEX, E. Łętowska, wypowiedź w dyskusji [w:] Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji, Warszawa 2003, s. 169). Przyjmuje się również, że w obrębie prawa podatkowego, które jest obecnie powszechnie postrzegane jako oddzielna gałąź prawa, również może dochodzić do nadużywania prawa przez organy podatkowe.



## W SFERZE PRAWNEJ

(...) zaistnienie nadużycia prawa przez organ podatkowy wchodzi w zakres przedmiotowy kontroli sądownoadministracyjnej. Pogląd taki został wyrażony chociażby w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt: I FPS 1/21. (...) Naczelny Sąd Administracyjny w powyższej uchwale stwierdził również, że jeśli w praktyce orzeczniczej organów podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej, wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne.

(...) nadużycie prawa przez organ podatkowy stanowi samodzielną przesłankę do uchylenia zaskarżonej decyzji.

## Wielokrotne kontrole

okoliczności faktyczne stanowiące podstawę uznania, że ponowna kontrola stanowi nadużycia prawa. Cel zakazu wszczynania postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli – poziom istotności przedmiotowej gwarancji procesowej.

Podstawy stwierdzenia nadużycia prawa przez organ podatkowy.



## Wielokrotne kontrole (przepisy)



### **Art. 165b § 3 Ordynacji podatkowej**

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.



### **Art. 94. ust. 1 ustawy o KAS**

W zakresie nieuregulowanym do kontroli celno-skarbowej przepisy:

3) art. 281, **art. 282a** (...) - Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.



### **Art. 282a. § 1**

W zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta, z zastrzeżeniem § 2.



### Wyrok NSA z 24.10.2023 II FSK 310/21

Niezasadny jest (...) zarzut naruszenia art. 165b § 1 O.p. w następstwie wszczęcia postępowania podatkowego po upływie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej.

W rozpoznawanej sprawie przeprowadzono dwie następujące po sobie kontrole podatkowe: **pierwszą, której efektem było złożenie przez skarżącego korekty deklaracji w całości uwzględniającej wyniki kontroli oraz drugą, stanowiącą następstwo złożenia przez skarżącego korekty deklaracji w dodatkowym zakresie, nieobjętym wynikiem kontroli, a mianowicie polegającej na rozpoznaniu nowych kosztów uzyskania przychodów, nie wykazywanych wcześniej.** Dopiero po zakończeniu tej drugiej kontroli podatkowej wszczęto postępowanie podatkowe zakończone decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego, jednak postępowanie podatkowe niewątpliwie zostało wszczęte przed upływem sześciomiesięcznego terminu, o którym stanowi art. 165b § 1 O.p., jako że druga kontrola została zakończona dnia 15.02.2017 r., a postępowanie podatkowe wszczęto dnia 13.07.2017 r.



### **Wyrok WSA w Krakowie z 3 października 2023 r. I SA/Kr 705/23**

Pierwsza kontrola celno-skarbowa zakończona wynikiem kontroli z dnia 13 maja 2020 r., nr 358000-CKK4-1.500.21.2020.6 została przeprowadzona w zakresie kontroli przestrzegania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie opodatkowania dochodów osiągniętych w 2016 roku przez G. sp. z o.o. Druga kontrola zakończona wynikiem kontroli z dnia 17 lutego 2022 r. nr 358000-CKK4-1.500.15.2021.114 została przeprowadzona w zakresie kontroli przestrzegania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie opodatkowania dochodów osiągniętych w 2016 roku przez G. Limited z siedzibą w N. na Cyprze.

Obydwie kontrole zakończone zostały wynikami z kontroli, przy czym druga z kontroli została przekształcona w postępowanie podatkowe (postanowienie z dnia 29 marca 2022 r.) obejmujące swym zakresem przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie opodatkowania dochodów osiągniętych w 2016 r. przez G. Limited z siedzibą w N.

## Wielokrotne kontrole (orzecznictwo)



Istotnym z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy jest odesłanie do odpowiedniego stosowania zawarte w punkcie 3 ustępu 1 art. 94 u.KAS., gdyż w tym przepisie **ustawodawca odesłał do odpowiedniego stosowania m.in. przepisu art. 282a O.p.**

Z art. 282a § 1 O.p. wynika, że kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną. Organy zgodnie z art. 122 O.p. są obowiązane w toku postępowania do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w prowadzonym postępowaniu. Dopóki zatem postępowanie nie zostanie zakończone decyzją ostateczną organy podatkowe mogą zbierać dowody w celu realizacji zasady ogólnej prawdy obiektywnej. Oznacza to, że kontrola celno-skarbowa może być wielokrotnie prowadzona w sprawie, chyba że sprawa została rozstrzygnięta decyzją ostateczną organu podatkowego.

Oczywistym jest, że **prowadzenie wielu kontroli u tego samego podmiotu jest zjawiskiem niepożądanym**, jednak w okolicznościach rozpatrywanej sprawy zdaniem Sądu podjęcie kolejnej kontroli, (która nie naruszała zakazu określonego w art. 282a §1 O.p.) nie naruszało również zasady zaufania określonej w art. 121 §1 O.p.



### **wyrok NSA z 16.05.2018 II FSK 1713/16).**

W rozpatrywanej sprawie spór dotyczy zaistnienia przesłanki określonej w art. 165b § 3 pkt 2 O.p. w zakresie otrzymania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. informacji (od organów podatkowych lub od innych organów) uzasadniających wszczęcie postępowania podatkowego.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego te **"nowe informacje"** uzasadniające **wszczęcie postępowania podatkowego mogą zatem pochodzić także od organu podatkowego, który przeprowadził kontrolę u podatnika**, jeżeli pozyskane zostały w postępowaniu prowadzonym wobec innego podmiotu. Ważne jest, aby wcześniej nie były znane organowi podatkowemu i nie poddano ich analizie w protokole kontroli prowadzonej wobec podatnika.

# Nadużycie prawa procesowego



**Art. 4<sup>1</sup>. K.p.c.** Z uprawnienia przewidzianego w przepisach postępowania stronom i uczestnikom postępowania nie wolno czynić użytku niezgodnego z celem, dla którego je ustanowiono (nadużycie prawa procesowego).

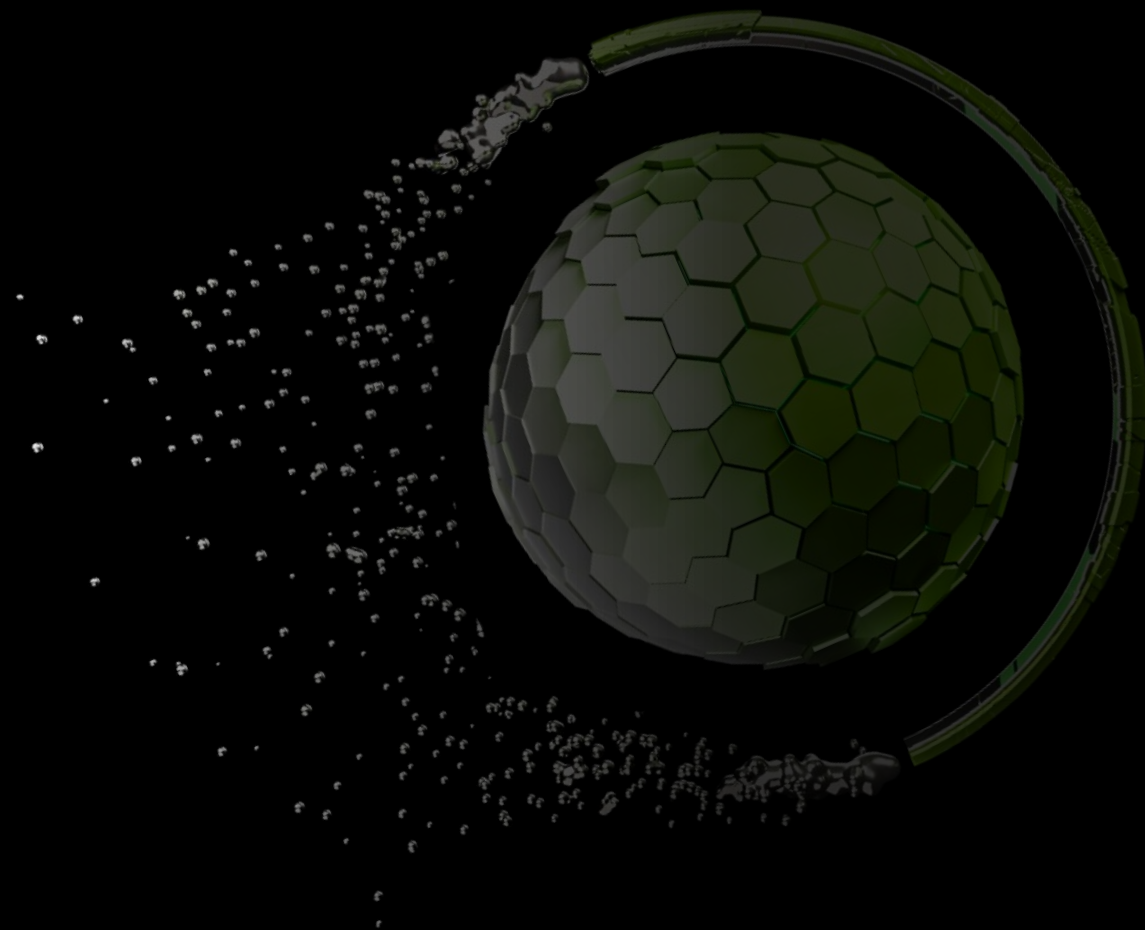
## **Komentarz pod redakcją T. Erecińskiego:**

Kategoria nadużycia prawa procesowego może być wykorzystywana w dwojakim znaczeniu – szerszym i węższym. W ujęciu szerszym stanowi zbiorcze określenie dla ogółu zachowań stron, które są negatywnie oceniane ze względu na towarzyszący im cel, instrumentalizację reguł i instytucji procesowych lub sposób realizacji ciężarów lub obowiązków procesowych.

# Dziękuję za uwagę!



Marek Gizicki  
adwokat  
Deloitte Legal



# Deloitte.

## Legal

Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”) i jej firm członkowskich oraz ich jednostek stowarzyszonych (zwanych łącznie „organizacją Deloitte”). DTTL (zwana również „Deloitte Global”), jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane są prawnie odrębnymi, niezależnymi podmiotami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne podmioty wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów. Więcej informacji można znaleźć na stronie: [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

Deloitte świadczy najwyższej jakości usługi rewizji finansowej, doradztwa gospodarczego i podatkowego niemal 90 procent firm z rankingu Fortune Global 500® i tysiącom spółek prywatnych. Nasi specjaliści działają w wielu branżach kształtujących dzisiejszy rynek, wypracowując wymierne, trwałe wyniki, które zwiększają zaufanie publiczne do rynków kapitałowych, inspirować klientów do podejmowania ambitnych decyzji biznesowych i wspierają rozwój gospodarczy i społeczny. Czerpiąc z ponad 175 lat doświadczenia zdobytego na rynku, Deloitte prowadzi działalność w ponad 150 krajach na całym świecie. Aby dowiedzieć się, w jaki sposób ok. 415 tysięcy naszych pracowników wywiera pozytywny wpływ na środowisko i otoczenie, w którym żyją i pracują, zachęcamy do odwiedzenia strony [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com).

W Polsce usługi na rzecz klientów świadczą: Deloitte Advisory spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k., Deloitte Poland sp. z o.o., Deloitte Audit spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k., Deloitte Assurance spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k., Deloitte PP sp. z o.o., Deloitte Advisory sp. z o.o., Deloitte Consulting S.A., Deloitte Legal, Ostrowski, Gizicki i Wspólnicy sp. k., Deloitte Digital sp. z o.o. (wspólnie określane mianem „Deloitte Polska”), będące jednostkami powiązаныmi z Deloitte Central Europe Holdings Limited. Deloitte Polska jest jedną z wiodących firm doradczych w kraju, świadczącą usługi profesjonalne w obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, konsultingu, zarządzania ryzykiem, doradztwa finansowego oraz prawnego za pośrednictwem ponad 4600 profesjonalistów z Polski i zagranicy. Więcej informacji o Deloitte Polska: [www.deloitte.com/pl/onas](http://www.deloitte.com/pl/onas)

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), globalna sieć jej firm członkowskich oraz jednostek z nimi powiązanych (zwanych łącznie „organizacją Deloitte”) nie świadczą za jej pośrednictwem profesjonalnych usług ani nie udzielają profesjonalnych porad. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań, które mogą mieć wpływ na finanse lub działalność firmy, należy skorzystać z porady specjalisty.

Nie składamy żadnych oświadczeń, nie udzielamy gwarancji ani nie podejmujemy zobowiązań (jawnych ani dorozumianych) dotyczących dokładności i kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji. DTTL, jej firmy członkowskie, podmioty z nimi powiązane, ich pracownicy oraz agenci nie ponoszą odpowiedzialności za straty lub szkody, wynikające bezpośrednio lub pośrednio z wykorzystania niniejszej publikacji. DTTL i jej firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne.

© 2024. Wszelkich informacji udziela Deloitte Polska.