

# KOMPETENTNE URZĘDY

**- SZKOLENIA I DORADZTWO W ZAKRESIE  
PODATKÓW I OPŁAT LOKALNYCH ORAZ  
ZARZĄDZANIA NIERUCHOMOŚCIAMI DLA JST**

## MATERIAŁY SZKOLENIOWE



więcej szczegółów:  [facebook.com/innowacyjnejst](https://facebook.com/innowacyjnejst)  [mtdconsulting.pl/projekty/kompetentneurzedy](https://mtdconsulting.pl/projekty/kompetentneurzedy)

Beneficjent

**MTDConsulting**

MTD Consulting Marcin Król

Partnerzy



Stowarzyszenie Gmin  
i Powiatów Wielkopolski



Zrzeszenie Gmin  
Województwa Lubuskiego



Związek Gmin  
Warmińsko - Mazurskich

Biuro projektu:

**MTD CONSULTING Marcin Król**  
ul. Naramowicka 154  
61-619 Poznań  
biuro@mtdconsulting.pl  
tel. 61 639 4960



**Fundusze Europejskie**  
Wiedza Edukacja Rozwój



**Rzeczpospolita  
Polska**

**Unia Europejska**  
Europejski Fundusz Społeczny



## **Temat 6: Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej z uwzględnieniem zmian i najnowszego orzecznictwa**

**Trener:** dr Adam Chociej

**Segment 1:** Podatki i opłaty lokalne

**Listopad 2022**

*Materiały szkoleniowe zostały przygotowane w ramach projektu pn. „Kompetentne Urzędy -szkolenia i doradztwo w zakresie podatków i opłat lokalnych oraz zarządzania nieruchomościami dla JST”, nr POWR.02.18.00-00-0005/21, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Europejskiego Funduszu Społecznego.*

*Projekt realizowany przez:*

**BENEFICJENT**

**MTDConsulting**

**PARTNERZY**



## **Spis treści**

<b>1. PRACE NAD ZMIANĄ AKTUALNIE OBOWIĄZUJĄCEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ .....</b>	<b>4</b>
<b>2. POSTĘPOWANIE PODATKOWE.....</b>	<b>7</b>
<b>3. CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE I KONTROLA PODATKOWA .....</b>	<b>11</b>
<b>4. TRYBY NADZWYCZAJNE.....</b>	<b>16</b>
<b>4.1. Wznowienie postępowania .....</b>	<b>16</b>
<b>4.2. Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej .....</b>	<b>19</b>
<b>4.3. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej .....</b>	<b>19</b>



## 1. PRACE NAD ZMIANĄ AKTUALNIE OBOWIĄZUJĄCEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Ordynacja podatkowa w obecnym kształcie obowiązuje od dwudziestu pięciu lat (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tj. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.). Od chwili jej wejścia w życie zmieniały się uwarunkowania gospodarcze – m.in. Polska wstąpiła do Unii Europejskiej (wiązało się to m.in. z koniecznością harmonizacji przepisów podatkowych), gruntownie zmieniła się organizacja administracji skarbowej (ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.), czy wreszcie znaczącym zmianom uległ cały system podatkowy (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm., czy regulacje dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych czy podatku dochodowego od osób prawnych).

Ordynacja w ciągu tych 25 lat aby sprostać zmieniającym się realiom gospodarczym była nowelizowana ponad 100 razy, co spowodowało, że aktualnie stała się aktem skomplikowanym i mało czytelnym. Od lat także przedstawiciele nauki oraz praktycy stosujący prawo podatkowe zwracali uwagę na liczne jej niekonsekwencje. Jak zauważał prof. H. Dzwonkowski w Komentarzu do Ordynacji podatkowej: *„Ordynacja podatkowa jest niewłaściwie zbudowana i niewłaściwie interpretowana. W art. 21 § 1 zawiera ona konwencję powstawania zobowiązań z mocy prawa i z mocy decyzji, która nie znajduje potwierdzenia w systemie prawa podatkowego. Grupuje przepisy w sposób, który utrudnia identyfikację charakteru prawnego poszczególnych instytucji prawnych. Instytucje te są unormowane autonomicznie, nie prezentując ciągu zdarzeń oraz uprawnień i obowiązków, które składają się na proces realizacji zobowiązania. Tego zaś dotyczą uprawnienia i obowiązki Ordynacji, a nie zobowiązania dla zobowiązania, nadpłaty dla nadpłaty czy hipoteki dla hipoteki. Podmiot stosujący prawo powinien dowiadywać się z Ordynacji, jakie są kolejne czynności realizacji zobowiązania, począwszy od jego powstania przez wymiar, wykonywanie,*



*egzekucję oraz rolę, jaką odgrywają w tym procesie różne procedury podatkowe. W obecnej postaci Ordynacja podatkowa jest szaradą, której elementy znajdują się – ponadto – w innych licznych aktach prawnych. Ordynacja nie ujawnia w jasny sposób istnienia odrębnych, podatkowych procedur wymiarowych, które są podstawową przesłanką wyłączenia postępowania podatkowego z ogólnego postępowania administracyjnego oraz stworzenia aktu nazywanego Ordynacją podatkową. W Ordynacji nie ma jasnego podziału na prawo materialne i procedury podatkowe. Dlatego konieczne jest dokonywanie wykładni przepisów Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby ustalić funkcje poszczególnych instytucji Prawnych”<sup>1</sup>. W innym miejscu Komentarza prof. Dzwonkowski zauważa: „Na proces realizacji zobowiązania, któremu Ordynacja podatkowa ma służyć, składają się:*

- 1. rozwiązania dotyczące powstawania obowiązku podatkowego (nie zobowiązania, bo zobowiązanie jest wymierzone) oraz*
- 2. regulacje, których celem jest:*
  - a) wymiar zobowiązań,*
  - b) zabezpieczanie zobowiązań,*
  - c) wykonywanie zobowiązań,*
  - d) oraz ich egzekucja.*

*Ordynacja podatkowa nie odzwierciedla tego wzajemnie powiązanego układu zdarzeń i czynności, lecz traktuje poszczególne instytucje autonomicznie. Wskutek tego takie rezultaty wymiaru, jak zobowiązanie czy nadpłata, mają odrębne instytucje procedury i przedawnienia, choć w praktyce mogą być rezultatem tego samego (tożsamego) procesu podatkowego. Oprócz postępowania dowodowego w tzw. postępowaniu podatkowym wyróżnia się kontrolę, która w praktyce jest częścią procesu dowodzenia, podobnie jak czynności sprawdzające. Ustawodawca całkowicie pogubił się w rozdziale*

---

<sup>1</sup> H. Dzwonkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2020, s. 11.



*nazwanym "powstawanie zobowiązania podatkowego", w którym uregulował w istocie jego wymiar. Błędy legislacyjne nie zmieniają jednak faktu, że unormowania te dotyczą: powstawania obowiązku podatkowego, wymiaru zobowiązań, ich zabezpieczenia, wykonywania i egzekucji. W interpretacji przepisów nie należy zapominać, że celem przepisów o wygasaniu zobowiązań nie jest wygasanie jako takie, lecz wykonanie zobowiązania, celem przepisów o nadpłacie jest jej zwrot, a kontrola nie służy kontroli dla samej kontroli, lecz ustaleniu jej następstw. Przyjęcie takiego punktu widzenia powinno doprowadzić w przyszłości do zmiany układu Ordynacji podatkowej, która obecnie dlatego m.in. jest trudna do interpretacji, że nie pokazuje poprzez swój układ logiki procesu realizacji zobowiązania"<sup>2</sup>*

Biorąc pod uwagę liczne opinie zgłaszane przez środowisko naukowe, a także praktyków związanych ze stosowaniem prawa podatkowego, w grudniu 2014 r. powołana została przy Ministrze Finansów Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>3</sup>. Zgodnie z § 8 rozporządzenia celem komisji było opracowanie założeń kompleksowej regulacji dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie projektu ustawy w tym zakresie. Pierwsze założenia przygotowywanej nowej ordynacji podatkowej zostały przedstawione już w 2015 r. Projekt nowej ustawy Ordynacja podatkowa przedstawiony został w październiku 2017 r. Zaproponowane przez Komisję rozwiązania miały służyć realizacji dwóch podstawowych celów - ochrony prawa podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz zwiększenia efektywności i skuteczności

---

<sup>2</sup> Tamże, s. 15.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471). Przewodniczącym Komisji został prof. Leonard Etel, a w skład Komisji weszło 5 przedstawicieli nauki prawa podatkowego, 3 sędziów sądu administracyjnego, 3 przedstawicieli organów podatkowych, 3 przedstawicieli firm doradztwa podatkowego oraz przedstawiciel Prezydenta RP.



poboru podatków<sup>4</sup>. Jako argumenty za wprowadzeniem nowej ustawy Komisja wymieniała:

- dynamiczny rozwój prawa podatkowego z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji,
- coraz szybciej postępujący proces cyfryzacji postępowań podatkowych,
- postulaty podatników, domagających się ustawowego określenia ich praw oraz gwarancji ich przestrzegania,
- realizację wytycznych UE w zakresie m.in. wymiany informacji podatkowych, czy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania,
- uwzględnienie dotychczasowego orzecznictwa sądowego dotyczącego m.in. zasad ogólnych prawa podatkowego,
- wzrastającą liczbą indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W oparciu o projekt Komisji Kodyfikacyjnej, w czerwcu 2019 r. do Sejmu złożony został rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa (druk sejmowy 3517), nie został on jednak uchwalony przed końcem kadencji. Pomimo wagi zagadnienia raczej trudno spodziewać się, aby całościowa zmiana ordynacji podatkowej miała miejsce w bieżącej kadencji Sejmu. Niektóre postulaty zawarte w projekcie Ordynacji podatkowej zostały natomiast w drodze nowelizacji włączone do aktualnie obowiązującej ustawy.

## **2. POSTĘPOWANIE PODATKOWE.**

Przepisy regulujące postępowanie podatkowe znajdują się w dziale IV Ordynacji podatkowej. W szczególności w dziale IV uregulowane zostały:

---

<sup>4</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa z 6.10.2017 r.



- zasady postępowania podatkowego (art. 120-129) - zasady ogólne, zasadę udziału stron, dwuinstancyjności postępowania czy form załatwiania spraw podatkowych,
- wyłączenie organu podatkowego oraz wyłączenie pracownika organu podatkowego (art. 130-132a) będące gwarancją bezstronności zarówno organu podatkowego jak i pracowników organu zaangażowanych w prowadzone postępowanie podatkowe),
- strony postępowania (art. 133 – 138), pełnomocnictw w postępowaniu podatkowym (art. 138a – 138o), załatwienie spraw (art. 139 – 143), w szczególności zagadnienia związane z z terminami załatwiania spraw, bezczynnością organu czy odpowiedzialnością pracownika urzędu
- sposoby i terminy doręczeń (art. 144 – 154c), wezwania (art. 155-160), zasady przywracania terminów (art. 161-164),
- wszczęcie i prowadzenie postępowania (art. 165 – 167), zasady udostępniania akt (art. 178-179a), zbieranie i udokumentowanie dowodów (art. 180-200), przesłanki i tryb zawieszenia postępowania (art. 201-206),
- wydawanie decyzji i postanowień w postępowaniu podatkowym (art. 207-219)
- zasady wnoszenia odwołań (art. 220-235), zażaleń (236-239), kwestie związane z wykonalnością decyzji (art. 239a – 239j),
- tryby nadzwyczajne postępowania podatkowego: wznowienie postępowania (art. 240-246), stwierdzenie nieważności decyzji (art. 247-252), uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej (art. 253-257),
- wygaśnięcie decyzji (art. 258-259b), odpowiedzialność odszkodowawczą, kary porządkowe, i koszty postępowania (art. 260 – 271).

**Postępowanie podatkowe jest szczególnym (odrębnym) rodzajem postępowania administracyjnego – prowadzone jest ono przez organy podatkowe. Do postępowania podatkowego poza przepisami Ordynacji**



**podatkowej zastosowanie mają więc także przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, w szczególności w zakresie nieuregulowanym w Ordynacji.**

**Celem postępowania podatkowego jest wymiar podatku.** Samo postępowanie wszczynane jest najczęściej w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w złożonych przez podatnika deklaracji podatkowych, nieprawidłowości stwierdzonych podczas kontroli podatkowej czy też uzyskania przez organ podatkowy wiedzy o nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych prowadzonych przez podatnika.

Postępowanie podatkowe może zostać wszczęte z urzędu lub na wniosek podatnika. Za datę wszczęcia postępowania uznaje się:

- dzień doreczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania – w przypadku wszczęcia postępowania z urzędu
- dzień doręczenia organowi podatkowemu żądania wszczęcia postępowania – w przypadku wszczęcia postępowania na żądanie strony.

Stronami w postępowaniu podatkowym są w szczególności podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny. Stroną mogą być także osoby trzecie, które ze względu na swój interes prawny żądają podjęcia czynności przez organ podatkowy.

Na postępowanie podatkowe składają się:

- postępowanie wyjaśniające,
- ustalenie obowiązku podatkowego,
- wydanie decyzji podatkowej,
- postępowanie odwoławcze.

Organ podatkowy ma obowiązek ustalenia okoliczności uzasadniających wymierzenie, a następnie ściągnięcie podatku. Organ może w tym celu m.in. przeprowadzać badanie ksiąg rachunkowych. Podatnik ma natomiast prawo brać czynny udział w całym prowadzonym postępowaniu. W szczególności podatnik



może wnioskować o przeprowadzenie dowodu z dokumentów, opinii biegłego, oględzin czy też wnosić o przesłuchanie świadków. Podatnik na każdym etapie postępowania ma prawo wglądu do akt sprawy oraz żądania sporządzenia kopii lub odpisów akt.

W trakcie prowadzonego postępowania podatkowego organ podatkowy wydaje postanowienia. Postanowienia mogą dotyczyć poszczególnych kwestii związanych z prowadzonym postępowaniem, nie powinny jednak rozstrzygać co do istoty sprawy. O istocie sprawy organ powinien rozstrzygać w formie wydania decyzji administracyjnej

Przed wydaniem decyzji organ podatkowy jest zobowiązany wyznaczyć podatnikowi 7-dniowy termin na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

### **Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.**

Decyzja wydana w pierwszej instancji może być zaskarżona do organu wyższej instancji. W przypadku zaskarżenia decyzji postępowanie podatkowe toczy się aż do wydania ostatecznej decyzji podatkowej przez organ wyższej instancji.

Odwołanie do organu wyższej instancji wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżaną decyzję. Termin na wniesienie odwołania wynosi 14 dni od doręczenia decyzji.

Organami odwoławczymi są organy podatkowe wyższego stopnia. Organem odwoławczym od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka jest Samorządowe Kolegium Odwoławcze. Na decyzję organu odwoławczego można wnieść skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Od wyroku WSA przysługuje natomiast skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego.



### 3. CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE I KONTROLA PODATKOWA

#### **Ordynacja Podatkowa:**

#### **Art. 272 [Cel czynności sprawdzających]**

*Organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:*

- 1) *sprawdzenie terminowości:*
  - a) *składania deklaracji,*
  - b) *wpłacania 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;*
- 4) *weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych - w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;*
- 5) *weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej;*
- 6) *weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722, z późn. zm.192)) oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z art. 16b tej ustawy.*
- 7) *sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób Prawnych.*



### **Ordynacja podatkowa:**

#### **Art. 281 [Kontrola podatkowa]**

§ 1. Organy podatkowe pierwszej instancji przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”.

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

**Art. 282 [Inicjatywa]** Kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu.

#### **Art. 282a [Ponowne wszczęcie kontroli]**

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

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrola podatkowa jest niezbędna dla przeprowadzenia postępowania w:

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

#### **Art. 286 [Uprawnienia kontrolującego]**

§ 1. Kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni do:

- 1) wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
- 2) wstępu do lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 276 § 1;
- 3) żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin;



- 4) *żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej;*
- 5) *zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;*
- 6) *zabezpieczania zebranych dowodów;*
- 7) *legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;*
- 8) *żądania przeprowadzenia spisu z natury;*
- 9) *przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 287 § 4;*
- 10) *zasięgania opinii biegłych.*

*§ 2. Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem:*

- 1) *próbek towarów;*
- 2) *akt, ksiąg i dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 4:*
  - a) *w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub*
  - b) *gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.*

*§ 3. Przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów.*



Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa to zupełnie inne procedura wykorzystywana w kontaktach organu podatkowego z podatnikiem. Czynności sprawdzające to procedury opisane w art. 272 i następnych Ordynacji podatkowej, podejmowane w celu ustalenia:

- terminowości składania deklaracji i wpłacania podatków,
- poprawności deklaracji,
- zgodności stanu faktycznego z przedkładaną dokumentacją,
- poprawności ustalenia podstawy opodatkowania,
- poprawności dokumentacji rejestracyjnej, czy wreszcie:
- poprawności dokumentów przy wniosku o zwrot VAT

Czynności sprawdzające zaczynają się zwykle od wezwania do wyjaśnienia określonego stanu faktycznego. Wezwanie może być skierowane do podatnika na piśmie, może być także przekazane podatnikowi telefonicznie. Podczas czynności sprawdzających organ podatkowy może żądać jedynie wyjaśnienia zaistniałego stanu. Podczas czynności sprawdzających dopuszczalne jest poprawa lub korygowanie złożonych przez podatnika dokumentów.

**Kontrola podatkowa** jest sformalizowana procedurą, która może być następstwem czynności sprawdzających ale może być także rozpoczęta bez uprzedniego dokonania czynności sprawdzających, jako samodzielne postępowanie. Kontrola podatkowa szczegółowo uregulowana została **w dziale VI Ordynacji podatkowej**.

Kontrola podatkowa wszczynana jest z urzędu przez organ podatkowy. Organ podatkowy zobowiązany jest doręczyć podatnikowi zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrola może rozpocząć się nie wcześniej niż po 7 dniach i nie później niż po 30 dniach od doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. W wyjątkowych sytuacjach kontrola podatkowa może rozpocząć się bez doręczania zawiadomienia, z chwilą okazania legitymacji



służbowej kontrolowanemu. Dotyczy to przypadków, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 284a Ordynacji).

Dniem wszczęcia kontroli jest dzień doręczenia imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli wraz z okazaniem legitymacji służbowej kontrolowanemu (art. 284 Ordynacji). Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia.

Zgodnie z art. 285a Ordynacji podatkowej, czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności - czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie. W przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności.

Przebieg kontroli powinien być dokumentowany w formie protokołu. Zgodnie z art. 290 ust. 2 protokół powinien zawierać w szczególności:

- wskazanie kontrolowanego i osób kontrolujących,
- określenie przedmiotu i zakresu kontroli,
- określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli,



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

Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć te zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym

Kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

#### **4. TRYBY NADZWYCZAJNE.**

##### **4.1. Wznowienie postępowania**

Przesłanki wznowienia postępowania określa art. 240 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) decyzja wydana została w wyniku przestępstwa;



- 3) decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130-132 Ordynacji;
- 4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję;
- 6) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nieznanne organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a § 1 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;
- 7) decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
- 8) decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;
- 9) została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;
- 10) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 11) rozstrzygnięcie zapadłe w toku procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych ma wpływ na treść wydanej decyzji;



- 12) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 13) uprawnienia określone w art. 119j § 1 ordynacji mają wpływ na treść decyzji.

W przypadku dopuszczalności wznowienia postępowania organ podatkowy wydaje postanowienie o wznowieniu postępowania. Po ponownym przeprowadzeniu postępowania organ podatkowy wydaje decyzję, w której:

- uchyla w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 ordynacji, i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie;
- odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1;
- odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz:
  - a) w wyniku uchylecia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa, albo
  - b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118, z zastrzeżeniem art. 70d ordynacji.

Zgodnie z art. 246 Ordynacji jeżeli okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania, organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia postępowania wstrzymuje z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji stronie służy zażalenie, chyba że postanowienie zostało wydane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze.



#### **4.2. Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej**

Zgodnie z art. 247 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości;
- 2) została wydana bez podstawy prawnej;
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa;
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie;
- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały;
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa;
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

Jest to katalog bardzo zbliżony do przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji wskazanych w kodeksie postępowania administracyjnego (jedyna różnica sprowadza się do ujęcia w art. 156 kodeksu postępowania administracyjnego łącznie przesłanej 3 i 4 z Ordynacji podatkowej).

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się z urzędu lub na żądanie strony.

Organ podatkowy, właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzymuje z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo, że jest ona dotknięta jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służy stronie zażalenie.

#### **4.3. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej**

Przesłanki uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej sformułowane zostały w art. 258 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny



interes podatnika (uprawnienie to nie przysługuje jednak samorządowemu kolegium odwoławczemu).

Nieco inaczej przedstawia się sytuacja w przypadku decyzji na mocy której strona nabyła prawo (art. 253a Ordynacji). Decyzja taka, może być **za zgodą strony** uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

Przepisów o uchyleniu lub zmianie decyzji ostatecznej nie stosuje się do decyzji:

- 1) ustalającej albo określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 2) o odpowiedzialności podatkowej płatników lub inkasentów,
- 3) o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich,
- 4) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę,
- 5) o odpowiedzialności spadkobiercy,
- 6) określającej wysokość zwrotu podatku.

W przypadku decyzji ostatecznej, ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być ona zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego (art. 254 Ordynacji).

Podkreślenia wymaga, że **prowadzenie postępowania w którymkolwiek z trybów nadzwyczajnych nie wyklucza jednoczesnego wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego**. Art. 56 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz.U. z 2022 r., poz. 329) stanowi, iż w razie wniesienia skargi do sądu po wszczęciu postępowania administracyjnego w celu zmiany, uchylenia, stwierdzenia



nieważności aktu lub wznowienia postępowania, postępowanie sądowe podlega zawieszeniu. Żaden przepis nie reguluje natomiast wprost sytuacji, w której wszczęcie postępowania w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania nastąpiłoby po wniesieniu skargi do WSA. Występujące na tym tle wątpliwości interpretacyjne rozstrzygnął Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 5 czerwca 2017 r. (II GPS 1/17), w której stwierdził, że *"w trakcie postępowania sądowo-administracyjnego można wszcząć postępowanie administracyjne w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania w sprawie kontrolowanego przez sąd rozstrzygnięcia, jednakże organ administracji publicznej obowiązany jest zawiesić to postępowanie na podstawie art. 97 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r., poz. 23 ze zmianami) do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądowo-administracyjnego"*.

W innych orzeczeniach sądy wskazują, że co do zasady złożenie wniosku o wznowienie postępowania podczas toczącego się postępowania sądowoadministracyjnego, powinno skutkować wznowieniem postępowania i zawieszeniem go na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, do czasu wydania przez sąd prawomocnego orzeczenia (np. *wyrok WSA w Warszawie z 5 listopada 2020 r. III SA/Wa 1446/20, wyrok NSA z 7 czerwca 2018 r., I FSK 1382/15, wyrok WSA w Gdańsku z 26 maja 2015 r. I SA/Gd 332/15*)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> zob. szerzej: A. Mariański, red., Ordynacja Podatkowa. Komentarz, wyd. CH Beck, Warszawa 2021, komentarz do art. 240 Ordynacji podatkowej.



---

*Prawa autorskie:*

Materiały szkoleniowe udostępnione zostają na zasadach wolnej licencji Creative Commons: uznanie autorstwa, na tych samych warunkach 3.0 Polska (CC BY 3.0 PL). Licencja udzielana jest nieodpłatnie. Pewne prawa zastrzeżone na rzecz autorów. Zezwala się na dowolne wykorzystanie treści pod warunkiem wskazania autorów oraz zachowania niniejszej informacji licencyjnej. Wolno m.in. kopiować, rozpowszechniać w dowolnym medium i formacie, przedstawiać i wykonywać utwór. Tekst licencji dostępny jest na stronie: <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/pl/>