

Kontrola podatkowa: prawa i obowiązki stron postępowania

Instytucję kontroli podatkowej, do wykonywania której uprawnione są organy podatkowe pierwszej instancji, w sposób kompleksowy reguluje obowiązująca Ordynacja podatkowa¹. W związku z tym, że postępowanie kontrolne z reguły przeprowadzane jest w siedzibie kontrolowanego podmiotu, stanowi ono dla niego istotną dolegliwość. Urzędnicy wykonujący kontrolę zawsze bowiem naruszają prywatność osób kontrolowanych. Ze względu na tę ingerencję w sferę praw i wolności podmiotów poddawanych kontroli, zasadnym jest dokładniejsze przeanalizowanie przepisów OrdPU regulujących postępowanie kontrolne. Szczególnie ciekawym i istotnym zagadnieniem z punktu widzenia podatnika jest zakres praw i obowiązków obu stron postępowania, czyli kontrolującego i kontrolowanego.

1. Pojęcie kontroli podatkowej

Podstawowym celem kontroli podatkowej, w świetle przepisów OrdPU jest sprawdzenie wywiązywania się podatników z nałożonych nań przez przepisy prawa podatkowego obowiązków². Urzędnicy organów podatkowych w trakcie wykonywania czynności kontrolnych ustalają, czy podatnicy płacą w terminie i w odpowiedniej wysokości podatki oraz czy wszyscy zobowiązani czynią zadość tym wymaganiom³. Innym słowem zadaniem kontroli podatkowej jest zbadanie jak podatnik wypełnia przepisy prawa podatkowego zawarte nie tylko w OrdPU, ale także w ustawach dotyczących

¹ Artykuły 281-292 ustawy z dnia 29.08.1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U.97.137.926 ze zm., ostatnia zm.: Dz.U.99.11.95), określana dalej skrótem OrdPU.

² Zob. art. 281 § 2 OrdPU.

³ R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, "Przegląd Podatkowy" 1998, nr 5, s. 31.

poszczególnych podatków i opłat oraz w aktach wykonawczych. Owo sprawdzanie podatników polega na skontrolowaniu prowadzonej przez nich działalności gospodarczej⁴. Zakres przedmiotowy kontroli podatkowej obejmuje przede wszystkim prawidłowość dokonywania rozliczeń z budżetem w zakresie: podatków dochodowych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, podatku od spadków i darowizn, opłaty skarbowej, dotacji i innych niepodatkowych należności budżetowych⁵.

Przepisy dotyczące kontroli podatkowej znajdują się wprawdzie w odrębnym dziale ustawy, ale owo rozdzielenie czynności kontrolnych od postępowania podatkowego nie jest zupełne. W ostatnim bowiem artykule poświęconym kontroli podatkowej znajduje się szereg odesłań do przepisów dotyczących procedury podatkowej⁶. Brakuje jednak wśród tych odesłań odwołania do przepisów normujących zasady ogólnego postępowania podatkowego. Skutkiem takiej regulacji jest to, iż pracowników organów podatkowych, wykonujących czynności kontrolne nie obowiązują tak podstawowe zasa-

⁴ J. Krawczyk, J. Sobczak, *Ordynacja podatkowa w praktyce. Omówienie, orzecznictwo, przykłady*, Warszawa 1998, s. 243; K. Lipczak, *Kontrola podatkowa na tle obowiązywania przepisów ustawy Ordynacja podatkowa*, "Kontrola Skarbo- wa i Podatkowa" 1998, nr 1, s. 1.

⁵ K. Lipczak, dz. cyt., s. 1.

⁶ Szczególnie rozbieżne opinie wśród przedstawicieli polskiej doktryny podatkowej wywołuje problem stosunku kontroli podatkowej do postępowania podatkowego. Zdaniem niektórych finansistów kontrola podatkowa jest integralną częścią procedury podatkowej. Zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 13; R. Mastalski, *Prawo podatkowe I - część ogólna*, Warszawa 1998, s. 220-221, 236; Tenże, *Ordynacja podatkowa. Zakres regulacji prawnej*, "Przegląd Podatkowy" 1996, nr 1, s. 4; C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa - cele i rzeczywistość*, w: *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Toruń 1999, s. 19-29; R. Kubacki, dz. cyt., s. 31; *Opinia o projekcie ustawy - Ordynacja podatkowa (wersja z dnia 25.05.1995 r.) przedstawiona przez zespół w składzie: A. Całus, C. Kosikowski, D. Kijowski, M. Krzyk-Jaros, R. Mastalski, R. Rolewiński*, "Biuletyn Rady Legislacyjnej. Przegląd Legislacyjny. Urząd Rady Ministrów" 1995, nr 5, s. 129. Grono innych naukowców uważa natomiast, iż kontrola podatkowa jest odrębnym typem postępowania podatkowego patrz: *Ordynacja podatkowa. Uzasadnienie rządowe*, Bielsko-Biała 1998, s. 139; *Ordynacja podatkowa w pytaniach i odpowiedziach. Rozmowy A. Orłowskiej i in. z W. Modzelewskim*, t. 1, Warszawa 1997, s. 201; M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe*, w: *Prawo podatkowe*, red. W. Wójtowicz, Lublin 2000, s. 119; J. Zdanowicz, *Kontrola podatkowa w świetle ordynacji podatkowej*, "Monitor Podatkowy" 1998, nr 10, s. 316.

dy administracyjne jak: zasada legalizmu, zasada zaufania do organów, zasada prawdy materialnej, zasada czynnego udziału strony w postępowaniu oraz zasada szybkości i prostoty. Kontrolowani podatnicy szczególnie mocno odczuwają brak obowiązywania ostatniej z wymienionych zasad. Przepisy regulujące postępowanie kontrolne nie określają ram czasowych, w jakich rzetelnie przeprowadzona kontrola powinna się zamknąć. O problemie tym będzie jeszcze w niniejszym artykule niejednokrotnie mowa.

Czynności kontrolne mogą sprowadzać się do działań podejmowanych przez organy podatkowe bądź w trakcie roku podatkowego i jest to wtedy kontrola bieżąca, bądź do kontroli dokumentacyjnej, czyli następczej przeprowadzanej dopiero po zamknięciu roku podatkowego. Niezależnie od tego z jakim rodzajem działań mamy do czynienia zawsze jest to sprawdzanie w jaki sposób podatnik wywiązuje się z obowiązków podatkowych⁷.

Kontrola podatkowa może być ponadto przeprowadzona w dwóch trybach: doraźnym i planowanym. Doraźna kontrola może mieć miejsce w trakcie roku podatkowego, służy ona wówczas zebraniu materiału źródłowego w siedzibie podatnika. Kontrola taka wszczynana bywa w sytuacji, gdy do urzędu wpłynie donos "życiowej osoby" o istniejących nieprawidłowościach u danego podatnika⁸. Czynności kontrolne o charakterze planowanym polegają zaś na tym, że są one prowadzone według wcześniej przygotowanych planów kontrolnych sporządzonych w organach podatkowych. Podatnicy ujmowani w tych planach wybierani są na podstawie przeprowadzonej wcześniej analizy ich działalności gospodarczej, według kryteriów ustalonych w organach kontrolnych⁹.

Kontrola podatkowa zawsze jest wszczynana z urzędu¹⁰. Taki zapis w OrdPU nie wyklucza jednak możliwości wszczęcia kontroli podatkowej z inicjatywy obywatela czy jednostki organizacyjnej posiadającej lub nie posiadającej osobowości prawnej. Jednakże wola podjęcia czynności kontrolnych zależy wyłącznie od uprawnionego organu¹¹. Niestety ustawa, jak już wyżej zasygnalizowano,

⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 220, 223, 225.

⁸ K. Lipczak, dz. cyt., s. 1; A. Baczyński, dz. cyt., s. 20.

⁹ K. Lipczak, dz. cyt., s. 1.

¹⁰ Zob. art. 282 OrdPU.

¹¹ K. Lipczak, dz. cyt., s. 1; A. Baczyński, dz. cyt., s. 20.

nie określa wyraźnie momentu wszczynania kontroli podatkowej. W zasadzie organ podatkowy może ją rozpocząć w każdym czasie o ile nie upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego¹².

Inną kwestią związaną ze wszczynaniem kontroli podatkowej jest zależność pomiędzy chwilą rozpoczęcia czynności kontrolnych a uruchomieniem całej procedury podatkowej. Zdecydowana większość finansistów opowiada się za tym, iż kontrolę można wykonywać zarówno przed rozpoczęciem postępowania, jak i w trakcie jego prowadzenia¹³. Jeżeli czynności kontrolne przeprowadzane są przed wszczęciem postępowania podatkowego, to mogą stanowić pierwszy jego etap. Następstwa przeprowadzanej kontroli podatkowej mogą być bowiem dwojakie. Po pierwsze w trakcie kontroli może dojść do stwierdzenia nieprawidłowości w działalności osób kontrolowanych i wówczas kontrola ma charakter negatywny. Skutkiem takiej kontroli może być wspomniane wyżej wszczęcie postępowania podatkowego. Jeśli w trakcie tego postępowania podtrzymane zostanie stanowisko komórki kontrolnej, organ podatkowy pierwszej instancji wyda decyzję w sprawie określenia wysokości zaległości podatkowej lub decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego¹⁴. Kontrola podatkowa może mieć również wynik pozytywny. Następuje to wówczas, gdy kontrolujący stwierdzi, iż podatnik wypełnił wszystkie nałożone nań przez przepisy podatkowe obowiązki¹⁵. W takiej sytuacji postępowanie podatkowe nie jest prowadzone.

¹² J. Zdanowicz, dz. cyt., s. 316.

¹³ Za taką koncepcją dotyczącą chwili wszczynania kontroli podatkowej opowiedzieli się: J. Zdanowicz, dz. cyt., s. 316; A. Baczyński, dz. cyt., s. 20, S. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej*, Warszawa 1997, s. 50. Inne stanowisko na temat momentu rozpoczynania kontroli podatkowej zajęła natomiast A. M. Dereń. Jej zdaniem kontrola może się odbywać wyłącznie w ramach wszczętego wcześniej postępowania, zatem czynności kontrolne nie stanowią odrębnego postępowania, lecz są częścią procedury. Patrz szerzej: *Zobowiązania podatkowe. Omówienie przepisów znowelizowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, Bydgoszcz 1996, s. 30. Autor niniejszego artykułu przychyliła się do pierwszego z przedstawionych poglądów na temat wszczynania kontroli podatkowej.

¹⁴ K. Lipczak, dz. cyt., s. 2.

¹⁵ J. Szczepaniak, *Ordynacja podatkowa i komentarz porównawczy*, Kraków 1999, s. 225-226.

2. Prawa i obowiązki osób wykonujących kontrolę

Ordynacja podatkowa stanowi, iż prawo wykonywania kontroli podatkowej mają wyłącznie organy podatkowe I instancji, czyli: urzędy skarbowe oraz przewodniczący zarządu w samorządzie jednostki terytorialnej w zakresie podatków i opłat lokalnych¹⁶. Pracownicy izb skarbowych nie mogą współuczestniczyć w kontrolach przeprowadzanych przez urzędy skarbowe. Również Minister Finansów nie posiada uprawnień do delegowania pracowników ministerstwa, czy izb skarbowych do przeprowadzenia kontroli podatkowej¹⁷.

Z treści ustawy OrdPU wynika, iż organami kontrolnymi są urzędy skarbowe, czyli jednostki budżetowe oraz przewodniczący jednostek samorządowych, a więc osoby fizyczne¹⁸. W rzeczywistości kontrolę podatkową wykonują upoważnieni do tego pracownicy tych organów. Pracownikom urzędów skarbowych pisemne upoważnienia wydają naczelnicy tych organów. Natomiast urzędnicy organów samorządowych odbierają upoważnienia z rąk przewodniczących jednostek samorządowych¹⁹. Otrzymane upoważnienia wraz z legitymacjami służbowymi stanowią podstawę do rozpoczęcia czynności kontrolnych w siedzibie podmiotu kontrolowanego. Numer legitymacji musi być wpisany do upoważnienia. Pracownicy organów kontrolnych muszą przed przystąpieniem do czynności kontrolnych okazać kontrolowanemu oba dokumenty²⁰. W przypadku, gdy kontrolowanym jest osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, upoważnienie i legitymację kontrolujący zobligowani są przedstawić członkowi zarządu, wspólnikowi lub innej osobie upoważnionej do reprezentowania lub prowadzenia spraw podmiotu kontrolowanego²¹. W razie nieobecności samego kontrolowanego oraz osób wyżej

¹⁶ Zob. art. 283 § 1 OrdPU.

¹⁷ A. Baczyński, dz. cyt., s. 12. Obecne rozwiązania zawarte w OrdPU są zgodne z uormowaniami zawartymi w ustawie z dn. 29.12.1982 r. o Ministrze Finansów oraz urzędach skarbowych i izbach skarbowych (Dz.U.82.45.289 ze zm., ostatnia zm. Dz.U.96.106.489).

¹⁸ Zob. art. 13 § 1 OrdPU.

¹⁹ Zob. art. 283 § 1 OrdPU.

²⁰ Zob. art. 285 § 1 OrdPU.

²¹ Zob. art. 285 § 2 OrdPU.

wymienionych dokumenty należy okazać pracownikowi lub innej osobie czynnej w miejscu wszczęcia czynności kontrolnych²². Pracownik urzędu skarbowego przeprowadzający kontrolę ma ponadto obowiązek pozostawienia kopii swego pisemnego upoważnienia kontrolowanemu²³. Otrzymywane przez kontrolujących upoważnienie powinno zawierać następujące dane:

- określenie urzędu skarbowego lub urzędu gminy (miasta),
- miejscowość i datę wystawienia,
- podstawę prawną przeprowadzenia kontroli podatkowej,
- imię i nazwisko osoby upoważnionej do czynności kontrolnych wraz z podaniem stanowiska służbowego i numeru legitymacji,
- wskazanie osoby kontrolowanej,
- zakres przedmiotowy kontroli,
- pieczęć okrągłą z godłem państwa,
- podpis z podaniem imienia i nazwiska naczelnika urzędu skarbowego,
- imię i nazwisko osoby uprawnionej do potwierdzenia odbioru kopii upoważnienia²⁴.

Należy podkreślić, iż druk upoważnienia nie zawiera terminu jego ważności, a tym samym również i terminu zakończenia kontroli podatkowej. W obowiązującym stanie prawnym brakuje zatem określenia czasu trwania kontroli podatkowej. Fakt ten w połączeniu z brakiem obowiązywania wobec kontroli podatkowej zasady szybkości i prostoty (o czym mowa była wcześniej) stwarza dla kontrolowanych bardzo niekorzystną sytuację. Teoretycznie bowiem osoba wykonująca czynności kontrolne ma nieograniczony czas na ich przeprowadzanie. W praktyce przyjmuje się, iż należy przy wykonywaniu kontroli stosować odpowiednio przepisy dotyczące załatwiania spraw bez zbędnej zwłoki, a to oznacza, iż postępowanie kontrolne powinno zakończyć się nie później niż w ciągu miesiąca od dnia pierwszej czynności kontrolnej i należy przeprowadzać je

²² Zob. art. 285 § 3 OrdPU.

²³ Zob. art. 285 § 4 OrdPU.

²⁴ Minister Finansów w art. 283 § 3 OrdPU został zobowiązany do określenia w drodze rozporządzenia wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Odpowiednie rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy - Ordynacja Podatkowa, zostało wydane w dniu 31.12.1997 roku (Dz.U.97.162.1124 ze zm.: Dz.U.98.75.487).

wnikliwie i szybko²⁵. Poza tym najprawdopodobniej przełożeni osób kontrolujących wyznaczają im przewidywany termin zakończenia kontroli podatkowej, są to jednak ustalenia wewnętrzne²⁶.

Upoważnienia wydawane pracownikom, które uprawniają ich do wykonywania czynności kontrolnych powinny zawierać zakres przedmiotowy kontroli²⁷. Niestety przepisy OrdPU nie wymagają, aby upoważnienia wydawane przez przełożonych zawierały dokładne dane dotyczące nazwy podatku i okresu objętego kontrolą. Jeżeli zdarzy się jednak, że pracownik otrzyma tak precyzyjne upoważnienie, to nie może wówczas samodzielnie przedmiotowego zakresu kontroli rozszerzyć. Wszelkie zmiany zakresu prowadzonej kontroli wymagają bowiem zmiany treści upoważnienia (na przykład na odwrocie druku) i nowego podpisu naczelnika lub wystawienia nowego dokumentu. Dopiero po przedstawieniu kontrolowanemu upoważnienia w zmienionej bądź nowej wersji kontrolujący może wysuwać żądania zgodne z jego nową treścią²⁸.

Czynności kontrolne wykonywane mogą być wyłącznie w obecności samego kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, kontrolę wykonuje się w obecności innych uprawnionych w tym przypadku osób²⁹. Czynności kontrolne mogą być w określonych sytuacjach przeprowadzane również w obecności przywołanego świadka. Świadek nie musi być obecny w czasie przeprowadzania dowodu z ksiąg, ewidencji, zapisków lub innych dokumentów³⁰. W przypadku, gdy kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych pracownicy urzędu mają obowiązek odebrania pisemnego oświadczenia o rezygnacji³¹. Osoby przeprowadzające kontrolę podczas nieobecności kontrolowanego i innych uprawnionych do udziału w kontroli osób, zobowiązane są do sporządzania z dokonanych

²⁵ K. Lipczak, dz. cyt., s. 1; A. Baczyński, dz. cyt., s. 21.

²⁶ A. Baczyński, dz. cyt., s. 21.

²⁷ Patrz: 283 § 2 OrdPU.

²⁸ A. Baczyński, dz. cyt., s. 21; R. Kubacki, dz. cyt., s. 32; K. Lipczak, dz. cyt., s. 2.

²⁹ Por. art. 288 § 1 OrdPU w związku z art. 285 § 2 OrdPU.

³⁰ Zob. art. 288 § 3 OrdPU.

³¹ Może się zdarzyć, iż kontrolowany odmówi i nie złoży wymaganego w tym przypadku oświadczenia. Wówczas kontrolujący muszą sporządzić odpowiedniej treści adnotację i dołączyć ją do akt sprawy. Zob. art. 288 § 2 OrdPU.

czynności protokołów. Z ich treścią muszą następnie niezwłocznie zapoznać kontrolowanego i osoby wskazane w ustawie³². Kolejnym obowiązkiem kontrolującego jest powiadomienie kontrolowanego bądź osoby reprezentującej go o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin. Powiadomienie musi nastąpić nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności³³. Pracownicy wykonujący czynności kontrolne mogą zostać w określonych warunkach zwolnieni z tego obowiązku³⁴. Bardzo ważnym obowiązkiem kontrolujących, z punktu widzenia interesów osób kontrolowanych jest sporządzania protokołów dokumentujących przeprowadzane kontrole. Przepisy ustawy OrdPU dotyczące sporządzania protokołów wzorowane są na rozwiązaniach zawartych w Kodeksie Postępowania Administracyjnego³⁵. Protokół jest dokumentem urzędowym. Powinien on być sporządzony w trzech jednakowo brzmiących egzemplarzach. Jeden z nich musi być doręczony podmiotowi kontrolowanemu³⁶. Protokół kontroli powinien składać się z następujących elementów:

- wskazania kontrolowanego,
- wskazania osób kontrolujących,
- określenia przedmiotu i zakresu kontroli,
- określenia miejsca i czasu kontroli,
- opisu dokonanych ustaleń,
- przedstawienia dowodów,
- pouczenia o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień³⁷.

Protokół powinien stanowić zwięzły opis nieprawidłowości stwierdzonych w czasie kontroli. Jeżeli dołączone są do niego załączniki, to powinny one zostać odpowiednio nazwane, ponumerowane, zaopatrzone w datę ich sporządzenia oraz podpisane przez

³² Por. art. 288 § 4 OrdPU w związku z art. 285 § 2 OrdPU.

³³ Zob. art. 289 § 1 OrdPU.

³⁴ Pracownicy nie mają obowiązku powiadomiania kontrolowanego lub osób wymienionych w art. 285 § 2 OrdPU o miejscu i terminie przeprowadzania dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub z oględzin, jeżeli kontrolowany lub inne uprawnione osoby są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzanie dowodu. Patrz dokładniej art. 289 § 1 i 2 OrdPU.

³⁵ Patrz: art. 67 - 72 ustawy z dnia 14.06.1960 roku - Kodeks Postępowania Administracyjnego (Dz.U.80.9.26 ze zm.), zwana dalej KPA.

³⁶ Zob. art. 291 § 1 OrdPU.

³⁷ Zob. art. 290 § 2 OrdPU.

obie strony. Ich treść musi wiązać się z zakresem kontroli. Załączniki stanowią integralną część protokołu i mają rangę dowodu³⁸. Protokół sporządza się na podstawie zebranych w trakcie kontroli dowodów³⁹. Dowodem może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i nie jest sprzeczne z prawem⁴⁰. Dowodem mogą być: księgi podatkowe oraz inne dokumenty, zeznania świadków, biegłych oraz materiały z oględzin i inwentaryzacji. Organy kontrolujące mają obowiązek zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Nie ma w OrdPU przepisu, który nakazywałby sporządzanie protokołów w maszynopisie ani podpisywania rękopisu protokołu przez kontrolowanego. Taka jednak praktyka przyjęła się i stała prawem zwyczajowym. Na ostatniej stronie czystopisu protokołu muszą być umieszczone podpisy kontrolujących i kontrolowanego lub jego pełnomocnika⁴¹. Praktyka wykształciła także zwyczaj parafowania każdej strony protokołu, choć nie jest to wymagane przez przepisy ustawy⁴². W przypadku kontroli negatywnej kontrolujący mają obowiązek umieszczenia w protokole zapisu o tym, że podczas czynności kontrolnych nie zostały stwierdzone u podmiotu kontrolowanego żadne nieprawidłowości. Dopełnienie tej czynności jest bardzo ważne dla dobra podmiotu kontrolowanego⁴³. Akta kontroli podatkowej powinny być oznaczone klauzulą tajemnica skarbowa⁴⁴. Przestrzeganie tajemnicy skarbowej dotyczy pracowników urzędu skarbowego, a nie kontrolowanego⁴⁵.

Urzednicy wykonujący czynności kontrolne wyposażeni zostali przez ustawodawcę w szeroki wachlarz uprawnień. Osoby upoważnione do przeprowadzenia czynności kontrolnych mają następujące prawa do:

³⁸ Zgodnie z treścią art. 181 pkt 3 OrdPU dowodem są wszelkie dokumenty zgromadzone w toku kontroli podatkowej.

³⁹ W trakcie przeprowadzanie kontroli stosuje się przepisy rozdziału 11, działu IV OrdPU o nazwie dowody.

⁴⁰ Zob. art. 180 § 1 OrdPU.

⁴¹ Tamże, s. 23.

⁴² A. Baczyński, dz. cyt., s. 24.

⁴³ K. Lipczak, dz. cyt., s. 2.

⁴⁴ Stosownie do treści art. 293 § 2 pkt 3 w związku z art. 82 § 4 OrdPU.

⁴⁵ Por. art. 293 i 294 OrdPU. Szerzej na ten temat patrz: A. Baczyński, dz. cyt., s. 24.

- wstępu na grunt, do budynków, lokali lub innych pomieszczeń
- żądanie okazania majątku podlegającego kontroli i dokonanie jego oględzin
- żądanie przeprowadzenia remanentu
- żądanie udostępnienia akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do dokonywania z nich odpisów, wyciągów i notatek⁴⁶.

Kontrolujący mogą również, za zgodą prokuratora rejonowego, dokonać przeszukania pomieszczeń lub rzeczy. W tym przypadku przepisy Kodeksu Postępowania Karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji mają zastosowanie do kontrolujących⁴⁷.

Ponadto kontrolującym przysługuje prawo domagania się wydania im przez podmiot kontrolowany próbek towarów. Kontrolujący mogą również wystąpić z żądaniem wydania im za pokwitowaniem akt, ksiąg lub dokumentów związanych z przedmiotem prowadzonej kontroli podatkowej. Nastąpić to może, jeżeli zdaniem urzędników zachodzi uzasadnione podejrzenie, iż wymienione dokumenty są nierzetelne lub gdy podatnik nie zapewnia warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych⁴⁸. Zatrzymana w pierwszym przypadku dokumentacja powinna być zwrócona podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi) nie później niż po upływie miesiąca⁴⁹. W drugim natomiast przypadku, gdy urzędnicy zabierają dokumentację ze względu na nieodpowiednie warunki lokalowe brakuje w ustawie ograniczenia czasowego. Stwarza to niebezpieczną dla kontrolowanego sytuację. Może on bowiem zostać pozbawiony potrzebnej mu dokumentacji na nieokreślony czas.

Szczególne rygory obowiązują, gdy urzędnicy przeglądają akta postępowania przygotowawczego i sądowego, akta spraw sądowych oraz dokumenty stanowiące tajemnicę państwową, służbową lub zawodową. Kontrolujący mogą sporządzać z nich notatki i odpisy

⁴⁶ Zob. art. 284 § 1 OrdPU.

⁴⁷ Zob. art. 284 § 2 OrdPU.

⁴⁸ Ustawa niestety nie precyzuje jakie warunki powinien spełnić kontrolowany, aby mogły być one odpowiednie dla potrzeb przeprowadzanej kontroli. Ocenę zastanej u podmiotów kontrolowanych sytuacji ustawodawca pozostawił zupełnie uznaniu urzędników. Pogorszona została tym samym i tak już niekorzystna pozycja podmiotów kontrolowanych.

⁴⁹ Por. art. 284 § 3. Szerzej: J. Szczepaniak, dz. cyt., s. 228; R. Kubacki, dz. cyt., s. 32.

z zachowaniem właściwych przepisów o tajemnicy służbowej i państwowej⁵⁰.

Odrębne zasady dotyczą możliwości wstępu kontrolujących do lokalu mieszkalnego lub do jego części i dokonania jego oględzin. Aby kontrolujący mogli wejść na teren tego typu lokali, spełnione muszą być jednocześnie dwa warunki. Pierwszy polega na wcześniejszym uzyskaniu przez kontrolującego, zgody kontrolowanego na wejście na teren lokalu mieszkalnego. Spełnienie drugiego warunku nastąpi wówczas, gdy lokal wskazany zostanie jako miejsce wykonywanej działalności gospodarczej bądź jako siedziba podmiotu gospodarczego⁵¹. W przypadku, gdy organ podatkowy poweźmie wiarygodną wiadomość, iż w lokalu mieszkalnym prowadzona jest niezgłoszona do opodatkowania działalność gospodarcza, albo że są w nim przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, prokurator rejonowy wydaje na wniosek organu podatkowego zgodę w formie postanowienia na dokonanie oględzin danego lokalu⁵². Owa informacja, o której jest wyżej mowa, musi być wiarygodna. Organ podatkowy nie może domagać się, aby prokurator wydał postanowienie, jeżeli uzyskane wiadomości nie są zweryfikowane. Badaniem zdobytych informacji zajmuje się nie tylko organ podatkowy, ale i prokuratura. Analizie poddawane są uzyskane wiadomości oraz źródło, z którego pochodzą⁵³. Prokurator rejonowy może zatem, ale nie musi wydać postanowienie o dokonaniu oględzin lokalu mieszkalnego⁵⁴. Omawiane postanowienie prokuratora potrzebne jest również wobec tych podatników, którzy nie wyrażają zgody na oględziny lokalu mieszkalnego pomimo, iż został on wskazany jako miejsce prowadzonej działalności gospodarczej lub swoją siedzibę oraz w stosunku do tych przeciwko, którym wszczęte zostało postępowanie w sprawie opodatkowania dochodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzącego ze źródeł nie ujawnionych⁵⁵. W każdym przypadku posta-

⁵⁰ Zob. art. 284 § 4 OrdPU.

⁵¹ Por. art. 287 § 1 OrdPU.

⁵² Por. art. 287 § 2 OrdPU.

⁵³ J. Szczepaniak, dz. cyt., s. 230.

⁵⁴ Tamże, I. Lewandowska, *Kontrola podatkowa: zasady, uprawnienia, obowiązki. Wszystko jak na talerzu*, "Rzeczpospolita" 1998, nr 32, s. 12.

⁵⁵ Zob. art. 287 § 4 OrdPU.

nowienie prokuratora dotyczące przeprowadzenia oględzin musi być doręczone posiadaczowi lokalu mieszkalnego przed przystąpieniem do tej czynności⁵⁶. Tak więc oględziny lokalu mieszkalnego następują nie tylko za zgodą kontrolowanego, ale także za zezwoleniem prokuratora. Rozwiązanie takie zmusza niejako kontrolowanych do wyrażania zgody na oględziny, jej brak bowiem i tak zostanie zastąpiony postanowieniem prokuratorskim⁵⁷. Oględziny lokalu mieszkalnego stanowią szczególny typ uprawnień kontrolnych. Ich wyjątkowość polega na tym, że oględziny lokalu mieszkalnego naruszają bezpośrednio sferę wolności obywatelskich kontrolowanych podmiotów. Omawiana regulacja prawna nie jest jednak sprzeczna z Konstytucją. Konstytucja RP zapewnia wprawdzie nienaruszalność mieszkania, ale w przypadkach określonych w ustawie dopuszcza możliwość jego przeszukania⁵⁸. Wymienione wyżej uprawnienia kontrolujących nie stanowią katalogu zamkniętego⁵⁹. Ustawa podatkowa nie mówi nic na temat liczby osób, które mogą jednocześnie wykonywać czynności kontrolne. W praktyce w celu usprawnienia przebiegu czynności kontrolnych, a także ze względu na bezpieczeństwo pracowników, kontrole przeprowadza dwóch lub więcej urzędników⁶⁰.

3. Zakres praw i obowiązków podmiotów kontrolowanych

Z treści przepisów OrdPU wynika, iż kontroli podatkowej podlegają: podatnicy, płatnicy i inkasenci⁶¹. Ustawa podatkowa definiuje te trzy pojęcia. Podatnikiem w świetle OrdPU jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu⁶². Podatnikami mogą być również inne podmioty wskazane przez ustawy podatkowe⁶³. Płatnikiem jest natomiast osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości

⁵⁶ Zob. art. 287 § 3 OrdPU.

⁵⁷ J. Szczepaniak, dz. cyt., s. 229-230.

⁵⁸ Art. 50 ustawy zasadniczej z dnia 02.04.1997 roku - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U.97.78.483).

⁵⁹ Świadczy o tym użyty w art. 284 § 1 OrdPU zwrot "w szczególności".

⁶⁰ K. Lipczak, dz. cyt., s. 2.

⁶¹ Zob. art. 281 § 1 OrdPU.

⁶² Zob. art. 7 § 1 OrdPU.

⁶³ Zgodnie z treścią art. 7 § 2 OrdPU.

prawnej, która obowiązana jest na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania podatku, a następnie wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu⁶⁴. Do trzeciego rodzaju podmiotów podlegających kontroli podatkowej należą inkasenci. Inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie posiadająca osobowości prawnej, zobowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu⁶⁵.

Podmioty kontrolowane oraz osoby uprawnione do reprezentowania lub prowadzenia spraw osób kontrolowanych, a także pracownicy i osoby współdziałające z kontrolowanymi mają obowiązek umożliwiania urzędnikom przeprowadzania czynności kontrolnych⁶⁶. Ponadto kontrolowani mają obowiązek udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli. Pozostałe wyżej wymienione osoby zobligowane są do udzielania kontrolującym informacji dotyczących przedmiotu kontroli, wynikających z zakresu wykonywanych przez nich czynności i zadań⁶⁷. Obowiązek składania wyjaśnień w toku kontroli jest stosunkowo nowym rozwiązaniem, gdyż został ustanowiony po raz pierwszy w Ordynacji podatkowej z 1997 roku.

Kontrolowani oraz inne uprawnione osoby muszą zgodnie z przepisami ustawy podatkowej wypełniać następujące obowiązki:

- udostępniać wstęp do budynków, lokali lub innych pomieszczeń nie będących jednak lokalami mieszkalnymi,
- okazać majątek podlegający kontroli i umożliwić jego oględziny,
- umożliwić przeprowadzenie remanentu,
- udostępnić dokumentację podatkową,
- poddać przeszukaniu pomieszczenia i rzeczy, jeżeli pracownicy uzyskają zezwalające im na to postanowienie prokuratora⁶⁸.

Ponadto osoby kontrolowane muszą wypełnić obowiązek wydania kontrolującym próbek towarów oraz dokumentacji podatkowej w przypadku gdy:

⁶⁴ Zob. art. 8 OrdPU.

⁶⁵ Zob. art. 9 OrdPU.

⁶⁶ Zob. art. 286 § 1 OrdPU w związku z art. 284 OrdPU.

⁶⁷ Zob. art. § 2 i 3 OrdPU.

⁶⁸ Zob. art. 284 § 1 i 2 OrdPU.

- jest ona nierzetelna,
- albo podatnik nie zapewnił warunków związanych z badaniem dokumentów⁶⁹.

Kolejnym obowiązkiem osób kontrolowanych jest to, iż muszą one zezwalać na wstęp do ich lokalu mieszkalnego kontrolującym, jeżeli uzyskają oni odpowiednią zgodę prokuratora rejonowego. Sytuacje, w których takie zezwolenie prokuratora jest wymagane, dokładnie omówione zostały już wcześniej przy okazji przedstawiania praw osób wykonujących kontrolę podatkową.

Uprawnienia przysługujące kontrolowanym można ująć w następujący katalog. Osoby kontrolowane mają prawo do żądania, aby urzędnicy przeprowadzający kontrolę podatkową okazali im posiadane upoważnienia do kontroli i legitymacje służbowe⁷⁰. Kontrolowani powinni ponadto otrzymać kopię upoważnienia⁷¹.

Osoby kontrolowane mają prawo wyrażania lub nie wyrażania zgody na dokonywanie oględzin lokalu mieszkalnego, który został zgłoszony jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej⁷². Ponadto mają kontrolowani prawo do żądania okazania im postanowienia prokuratora rejonowego (o którym wyżej była mowa), umożliwiającego organom podatkowym dokonanie oględzin lokalu mieszkalnego⁷³.

Kontrolowany osobiście bądź osoba przez niego upoważniona mają prawo do obecności podczas wykonywania przez urzędników czynności kontrolnych. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej to czynności kontrolne dokonuje się w obecności członka zarządu, współnika lub innej osoby upoważnionej do reprezentowania bądź prowadzenia spraw kontrolowanego. Wszystkie wymienione osoby mogą zrezygnować z prawa uczestniczenia w postępowaniu kontrolnym⁷⁴.

⁶⁹ Zob. art. 284 § 3 OrdPU.

⁷⁰ Z uprawnienia tego kontrolowani mogą skorzystać, jeżeli kontrolujący sam wcześniej nie okazał tych dokumentów. Por. art. 285 § 1 OrdPU.

⁷¹ Zob. art. 285 § 4 OrdPU.

⁷² Zob. art. 287 § 1 OrdPU. Nie jest to uprawnienie niepodważalne, gdyż - jak to już zostało wcześniej powiedziane - brak zgody kontrolowanego zastępuje postanowienie prokuratora.

⁷³ Zob. art. 287 § 3 OrdPU.

⁷⁴ Zob. art. 288 § 1 OrdPU. Oświadczenie o rezygnacji z udziału w czynnościach kontrolnych złożone musi być na piśmie. Jeżeli kontrolowani odmówią

Osobą upoważnioną do udziału w czynnościach kontrolnych jest na przykład księgowy⁷⁵. W sytuacji, gdy podmioty kontrolowane (lub osoby upoważnione do reprezentowania lub prowadzenia spraw osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej) są nieobecne, urzędnicy wykonujący kontrolę muszą przywołać świadka⁷⁶.

Z czynności kontrolnych przeprowadzonych podczas nieobecności ich lub innych uprawnionych osób, kontrolujący sporządza protokół, który musi niezwłocznie doręczyć osobie kontrolowanej⁷⁷.

Kolejnym uprawnieniem przyznanym przez ustawę podatkową podatnikom (płatnikom i inkasentom) jest możliwość uzyskania wcześniejszej informacji o miejscu i czasie przeprowadzenia dowodów z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin oraz prawo do uczestniczenia w przeprowadzaniu tych dowodów, a także prawo zadawania pytań i składania wyjaśnień⁷⁸.

Jak już wyżej zostało powiedziane bardzo ważnym dokumentem związanym z kontrolą podatkową jest protokół. Kontrolowanym przysługują w związku z nim również pewne uprawnienia. A mianowicie prawo do żądania pozostawienia im jednego egzemplarza protokołu z przeprowadzonej kontroli podatkowej oraz prawo do wniesienia zastrzeżeń i zgłoszenia wniosków dowodowych do protokołu w ciągu 21 dni od dnia doręczenia protokołu podatnikowi⁷⁹.

Ostatnie z omówionych tu uprawnień osób poddawanych kontroli wynikają ze wspomnianych na początku artykułu odesłań do przepisów regulujących procedurę podatkową⁸⁰. Kontrolowanym podmiotom przysługuje prawo do odmowy uczestniczenia w przesłuchaniu w charakterze strony⁸¹. Następnym uprawnieniem wy-

łożenia takiego oświadczenia, urzędnicy muszą dokonać odpowiedniej adnotacji i dołączyć ją do akt sprawy. Por. art. 288 § 2 OrdPU.

⁷⁵ W tej sprawie wydany został wyrok NSA z dnia 03.04.1998 roku - I SA/Ka niepublikowany. Treść tezy jest następująca: przeprowadzenie kontroli w obecności księgowego firmy w razie nieobecności podatnika i ustanowionego przez niego do prowadzenia działalności gospodarczej pełnomocnika w pełni odpowiada prawu.

⁷⁶ Zob. art. 288 § 3 OrdPU.

⁷⁷ Zob. art. 288 § 4 OrdPU.

⁷⁸ Zob. art. 289 § 1 OrdPU i art. 190 w związku z art. 292 OrdPU.

⁷⁹ Por. z treścią art. 291 § 1 i 2 OrdPU.

⁸⁰ Zob. art. 292 OrdPU.

⁸¹ Por. art. 199 OrdPU w związku z art. 292 OrdPU.

kającym z przepisów dotyczących postępowania podatkowego jest prawo do ustanowienia pełnomocnika w sprawie doręczeń pism w toku trwania kontroli⁸². Osoby kontrolowane uprawnione są również do ustanowienia takiego pełnomocnika, który mógłby występować w imieniu kontrolowanego w zakresie udzielonego mu pełnomocnictwa. Pełnomocnictwo to może zostać udzielone w formie pisemnej lub zgłoszone ustnie do protokołu⁸³. Kontrolowanym przysługuje również prawo żądania wyłączenia osoby przeprowadzającej kontrolę⁸⁴. Ponadto kontrolowany ma prawo do żądania udostępnienia mu pobranych do kontroli dokumentów stanowiących jego własność oraz do sporządzania z nich notatek i kserokopii oraz uwierzytelniania tych odpisów przez kontrolującego⁸⁵.

Ordynacja nie przewiduje właściwie żadnego samoistnego środka zaskarżenia czynności kontrolnych, co nie oznacza, iż kontrola przeprowadzona z naruszeniem przepisów nie może być zbadana. Osoba kontrolowana ma prawo do zaskarżenia poszczególnych czynności kontrolnych oraz całej kontroli w odwołaniu od decyzji podatkowej⁸⁶. Podatnik może zaskarżyć poszczególne czynności kontrolne oraz całą kontrolę w odwołaniu od decyzji podatkowej. Po wtóre kontrolę można zaskarżyć w drodze skargi na działanie organu podatkowego lub pracowników tego organu. Skargę zgłasza się w trybie przewidzianym w KPA⁸⁷.

⁸² Por. art. 145 § 1 OrdPU w związku z art. 292 OrdPU.

⁸³ Por. art. 136 i 137. To uprawnienie przysługuje kontrolowanym choć nie wynika ono z treści art. 292 OrdPU. Szerzej na ten temat: A. Baczyński, dz. cyt., s. 30.

⁸⁴ Por. art. 130 § 1 w związku z art. 292 OrdPU.

⁸⁵ Por. art. 178 § 1 i 3 w związku z art. 292 OrdPU.

⁸⁶ Za takim rozwiązaniem przemawia wykładnia art. 292 OrdPU. Z treści tego artykułu wynika, iż w sprawach nie uregulowanych przepisami działu "Kontrola podatkowa" stosuje się przepisy o postępowaniu podatkowym, w tym przepisy rozdziałów: 14 i 16 poświęconych postanowieniom i zażaleniom. Jeżeli uzna się kontrolę podatkową za element postępowania podatkowego, można stosować do niej przepisy dotyczące postanowień. Ponieważ przepisy działu VI OrdPU nie przewidują bezpośrednio zażaleń na czynności kontroli podatkowej, można przyjąć w oparciu o art. 292 w związku z art. 232 OrdPU dopuszczalność zaskarżenia poszczególnych czynności kontrolnych oraz całej kontroli w odwołaniu od decyzji podatkowej. Patrz szerzej: J. Zdanowicz, dz. cyt., s. 318.

⁸⁷ Prawo do skorzystania z tego typu skargi wynika z kolei z art. 307 § 1 pkt 1 OrdPU w związku z art. 227 i art. 228 KPA.

4. Wnioski końcowe

Instytucja kontroli podatkowej jest wyrazem kompromisu pomiędzy koniecznością sprawdzenia prawidłowości zastosowania się podatnika do norm podatkowych, a nieuchronnym w tej sytuacji naruszeniem sfery wolności. Dlatego też kontrola podatkowa z jednej strony powinna być skuteczna, ale z drugiej przeprowadzana w tak zwanych formach cywilizowanych⁸⁸. Niestety przepisy obowiązującej ustawy, choć regulują kwestię kontroli podatkowej w znacznie bardziej wyczerpujący sposób niż miało to miejsce przed rokiem 1997, zawierają w kwestii kontroli podatkowej za wiele niedomówień i sprzeczności. Stan taki nie wpływa korzystnie na sytuację podmiotów kontrolowanych. W literaturze przedmiotu zarzuca się ustawodawcy, iż przepisy OrdPU nie zachowują odpowiednich proporcji pomiędzy prawami a obowiązkami podatników nie tylko w toku kontroli podatkowej, ale w całym postępowaniu podatkowym. W doktrynie finansowej pojawiły się nawet opinie na temat niezgodności przepisów OrdPU z Konstytucją⁸⁹. Pozycja podatnika zdaniem przedstawicieli nauki prawa finansowego nie uległa wbrew zapowiedziom projektodawców wzmocnieniu, a nawet wręcz przeciwnie. W świetle przepisów obecnie obowiązujących kontrolującemu przysługują następujące uprawnienia nie znane w starym stanie prawnym. Po pierwsze, osoba wykonująca czynności kontrolne może zażądać okazania majątku podlegającego kontroli, po wtóre ma ona prawo do przeprowadzenia remanentu oraz dokonania przeszukania nie tylko rzeczy i pomieszczeń, ale również lokalu mieszkalnego⁹⁰. Szczególnie krytykowane jest to ostatnie uprawnienie kontrolujących. Urzędnicy organów podatkowych wyposażeni zostali bowiem w kompetencje przysługujące prokuratorowi. Bardzo kontrowersyjny jest brak określonych ram czasowych, w których rzetelnie przeprowadzana kontrola podatkowa powinna się zamykać. To niedoprecyzowanie czasu trwania czynności kontrolnych skutkować może zbyt długim jej wydłużaniem, a tym samym nadmiernym

⁸⁸ R. Kubacki, dz. cyt., s. 31, 33.

⁸⁹ R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa w systemie prawa*, "Przeгляд Podatkowy" 1996, nr 2, s. 4; A. Komar, *Ordynacja podatkowa na cenzurowanym*, "Przeгляд Podatkowy" 1995, nr 11, s. 5.

⁹⁰ *Ordynacja podatkowa. Uzasadnienie rządowe...*, s. 139-140.

obciążaniem podatnika, który ponosi koszty przeprowadzanych czynności. Wydaje się, iż za początek postępowania kontrolnego należy przyjąć pierwszy dzień wykonywania czynności kontrolnych. Pozostałe zaś terminy włącznie z zakresem przedmiotowym danej kontroli powinny znaleźć się w upoważnieniu, które otrzymuje pracownik.

Z treści OrdPU wynika zatem, że podatnik powinien przysposobić się do roli służebnej wobec organu podatkowego, a co za tym idzie wykazywać stałą gotowość do uczestniczenia w postępowaniu sprawdzającym lub kontrolnym⁹¹. Twórcy nowej ustawy bronią się przed takimi zarzutami stwierdzeniem, iż te nowe prerogatywy dane organom podatkowym miały uczynić kontrolę rzetelną i wyczerpującą. Zgodnie bowiem z założeniami, rola organów podatkowych zwiększyć się miała z jednej strony w zakresie kontroli wpływów należności podatkowych, a z drugiej w walce z tak zwaną "szarą strefą"⁹². Być może istniejące błędy i niejasności znajdujące się w ustawie stanowią wynik braku konsultacji twórców obowiązującej ustawy OrdPU z urzędnikami zajmującymi się na co dzień praktycznymi problemami dotyczącymi między innymi kontroli podatkowej⁹³, jak i z przedstawicielami nauki prawa finansowego⁹⁴.

⁹¹ B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, "Przegląd Podatkowy" 1997, nr 11, s. 4.

⁹² K. Lipczak, dz. cyt., s. 1; R. Kubacki, dz. cyt., s. 31.

⁹³ R. Kubacki, dz. cyt., s. 33.

⁹⁴ B. Brzeziński, dz. cyt., s. 3; C. Kosikowski, *O nie zrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego*, w: *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989-1997. Księga Jubileuszowa prof. dr. Leona Kurowskiego*, red. E. Chojna-Duch, W. Goronowski, Warszawa 1998, s. 102.