

Kontrola skarbową – wybrane zagadnienia

(po zmianach wprowadzonych ustawą z dnia 2 lipca 2004 r.
– przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie
działalności gospodarczej)

Wrzesień 2004

Jacek Kulicki

Raport

Nr 228

Celem opracowania jest przedstawienie obecnego modelu kontroli skarbowej, po nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej i Ordynacji podatkowej dokonanej ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808) oraz wejściu w życie ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807).

Zmiany wynikające z tych dwóch ustaw wprowadziły istotne korekty w wykonywaniu przez organy kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej czynności kontrolnych w toku postępowania kontrolnego, poczynając od jego wszczęcia, poprzez czas trwania i uprawnienia do przeprowadzania kontroli podatkowej. Ma to kapitalne znaczenie z punktu widzenia praw i obowiązków uczestników postępowania kontrolnego, a więc kontrolowanych, organów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej.

Zagadnienia te, jako istotne *novum* w postępowaniu kontrolnym – w procesie zmian w kontroli skarbowej – z czynności kontrolnych przekształconym w postępowanie typowo administracyjne, którego istotą jest nie tylko sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków nałożonych przepisami, lecz również doprowadzenie do zgodności stwierdzonego w toku postępowania kontrolnego stanu rzeczywistego z normami prawa, wymagają głębszego naświetlenia.

Spis treści

1. Wprowadzenie	1
1.1. Struktura i zakres działania kontroli skarbowej do 1991 r.	1
1.2. Kontrola skarbowa od 7 lutego 1992 r.	4
1.3. Formy realizacji kontroli skarbowej	5
1.3.1. Czynności wywiadu skarbowego	6
1.3.2. Postępowanie kontrolne	10
1.4. Przedmiotowy zakres kontroli	12
2. Wszczęcie postępowania kontrolnego	13
2.1. Organy uprawnione do wszczęcia postępowania kontrolnego	13
2.2. Zwykły tryb wszczęcia postępowania kontrolnego	16
2.2.1. Planowość kontroli skarbowych	16
2.2.2. Moment wszczęcia postępowania kontrolnego	18
2.2.3. Elementy postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego	20
2.2. Nadzwyczajny tryb wszczęcia postępowania kontrolnego	20
2.3. Skutki wszczęcia postępowania kontrolnego	22
3. Czynności postępowania kontrolnego	23
3.1. Zasady ogólne postępowania kontrolnego	23
3.2. Kontrola podatkowa w toku postępowania kontrolnego	27
3.2.1. Zakres podmiotowy kontroli podatkowej prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego	28
3.2.2. Cele kontroli podatkowej prowadzonej w toku postępowania kontrolnego	29
3.2.3. Tryby wszczynania kontroli podatkowej prowadzonej przez organ kontroli skarbowej	30
3.2.4. Ograniczenia z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stosowane w kontroli podatkowej	34
3.2.5. Sprawdzenie dokumentów u kontrahenta kontrolowanego	36
3.2.6. Dokumentowanie czynności kontroli podatkowej	37
3.2.7. Zakończenie kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego	39
4. Zakończenie postępowania kontrolnego	39
4.1. Ogólne zasady zakończenia postępowania kontrolnego	39
4.1.1. Zakończenie postępowania kontrolnego w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego	40
4.1.2. Zakończenie postępowania kontrolnego prowadzonego w zakresie dochodów z nieujawnionych źródeł	41
4.2. Obowiązki organu kontroli skarbowej przed wydaniem rozstrzygnięcia	43
4.3. Okresy nie zaliczane do czasu trwania postępowania kontrolnego	43
4.4. Decyzja	45
4.5. Wynik kontroli	45
4.6. Zakończenie postępowania kontrolnego w przypadku podatków samorządowych pobieranych przez rządowe organy podatkowe	46
5. Podsumowanie	47

1. Wprowadzenie

1.1. Struktura i zakres działania kontroli skarbowej do 1991 roku

Kontrola skarbową nie jest nową instytucją w strukturze administracji skarbowej. Znana była już ustawodawstwu międzywojennemu, które statuowało ją jako organ wykonawczy władz skarbowych. W tym kształcie przetrwała w zasadzie do 1951 r., kiedy to jej funkcje przejęła kontrola finansowa.

W okresie przedwojennym kontrola skarbową zorganizowana była pierwotnie w¹:

1) rejonach kontrolnych, tworzonych w obwodach urzędów skarbowych akcyz i monopolu państwowych (granice rejonu obejmowały obszar jednego lub kilku powiatów politycznych); siedzibą rejonu była siedziba starostwa; na czele rejonu stał kierownik podległy bezpośrednio kierownikowi właściwego urzędu skarbowego akcyz i monopolu państwowych; do zadań urzędników rejonu kontrolnego należał nadzór nad przedsiębiorstwami produkującymi artykuły akcyzowo-monopolowe oraz kontrola obrotu handlowego tymi artykułami (uprawnienia te można przyrównać do uprawnień dzisiejszego szczególnego nadzoru podatkowego),

2) brygadach kontroli skarbowej, tworzonych w obwodach urzędów skarbowych akcyz i monopolu państwowych (siedzibą brygady była siedziba właściwego urzędu skarbowego akcyz i monopolu państwowych; kierownikowi tego urzędu podlegał kierownik brygady); brygada mogła mieć swoje oddziały; zadaniami brygad kontroli skarbowej była walka z przestępczością akcyzowo-monopolową oraz kontrola obrotu artykułami akcyzowo-monopolowymi.

Następna zmiana w organach wykonawczych władz skarbowych została dokonana rozporządzeniami: Ministra Skarbu z dnia 16 grudnia 1936 r. o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej (Dz. U. R.P. Nr 94, poz. 664) oraz Ministrów Skarbu i Sprawiedliwości z dnia 22 kwietnia 1932 r. o wykonaniu ustawy karnej skarbowej (Dz. U. R.P. Nr 36, poz. 362). Nastąpiło dalsze spolaryzowanie kompetencji organów wykonawczych władz skarbowych, przy czym kontrola skarbową została podporządkowana bezpośrednio izbom skarbowym a nie jak do tej pory urzędom skarbowym akcyzowo-monopolowym. W rejonach kontrolnych mogły być tworzone – wzorem brygad kontroli skarbowej – oddziały. Po raz pierwszy pojawiła się – istniejąca do dnia dzisiejszego – instytucja szczególnego nadzoru podatkowego. Brygady kontroli skarbowej zostały przekształcone w organa śledcze władz skarbowych.

Ostatnia przedwojenna reorganizacja organów wykonawczych władz skarbowych została dokonana rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów skarbowych i organów wykonawczych (Dz. U. R.P. Nr 18, poz. 118). Obok kontroli skarbowej – jako organu wykonawczego władz skarbowych – pojawiła się ochrona skarbową², która przejęła kompetencje dotychczasowych brygad kontroli skarbowej.

Ochrona skarbową zorganizowana była w brygadach, których właściwość miejscowa obejmowała obszar jednego lub kilku powiatów. Siedzibą brygady była siedziba władz administracji ogólnej (siedzibami dotychczasowych brygad kontroli skarbowej były siedziby właściwych urzędów skarbowych). Na czele brygady stał kierownik podległy dyrektorowi izby

¹ Zob. J. Kulicki, *Kontrola skarbową*, Wyd. Dom Wydawniczy ABC, W-wa, 2001 r., s. 22-26.

² Zob. też A. Witkowski, *Ochrona skarbową w Polsce w latach trzydziestych*, „Finanse”, nr 11-12 z 1986 r.

skarbowej. Rozporządzenie dopuszczało również tworzenie oddziałów brygad ochrony skarbowej.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z 1939 r. w zasadzie nie zmieniło kształtu kontroli skarbowej jako organu wykonawczego władz skarbowych a jedynie jego usytuowanie w strukturze organów skarbowych. Dotychczasowa bezpośrednia podległość izbom skarbowym została zastąpiona – funkcjonującą już przed 1936 r. – podległością urzędom skarbowym akcyj i monopoli państwowych.

Ten kształt ochrony i kontroli skarbowej został zachowany do 1951 r.³, kiedy to miała miejsce reforma służb skarbowych⁴, która pozostawiła w gestii Ministra Finansów sprawy rewizji i kontroli finansowej oraz zwalczania przestępczości skarbowej.

Strukturę oraz uprawnienia aparatu kontrolnego określały⁵:

a) w okresie od 10 lutego 1951 r. do 14 listopada 1954 r. – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1951 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz. U. Nr 8, poz. 61),

b) w okresie od 15 listopada 1954 r. do 31 maja 1975 r. – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz. U. Nr 50, poz. 255, z 1957 r. Nr 47, poz. 224, z 1969 r. Nr 7, poz. 59),

c) w okresie od 1 czerwca 1975 r. do 31 grudnia 1982 r. – rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 maja 1975 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania i uprawnień Ministra Finansów oraz jego organów w zakresie dochodów państwa i kontroli finansowej (Dz. U. Nr 18, poz. 98).

Organami Ministra Finansów w zakresie kontroli i rewizji finansowej były w pierwszym okresie (10 lutego 1951 r. – 14 listopada 1954 r.):

a) departament kontrolno-rewizyjny w Ministerstwie Finansów,

b) inspektoraty kontrolno-rewizyjne:

- przy prezydiach wojewódzkich rad narodowych, na czele których stali wojewódzcy inspektorzy kontroli finansowej,
- przy prezydiach powiatowych rad narodowych oraz przy prezydiach rad narodowych miast stanowiących powiaty, na czele których stali powiatowi (miejscy) inspektorzy kontroli finansowej.

Od 15 listopada 1954 r. dotychczasowy departament kontrolno-rewizyjny w Ministerstwie finansów został przekształcony w Główny Inspektorat Kontrolno-Rewizyjny, stanowiący jednostkę organizacyjną w Ministerstwie Finansów, na czele którego stanął Główny Inspektor Kontroli Finansowej.

Do zakresu działania organów kontrolno-rewizyjnych należała kontrola i rewizja finansowa wykonywania budżetów jednostek budżetowych i przedsiębiorstw gospodarki społecznej oraz kontrola działalności jednostek organizacyjnych, podległych Ministrowi Finansów. W szczególności organy kontrolno-rewizyjne dokonywały kontroli:

a) gospodarki finansowej urzędów, zakładów i instytucji budżetowych pod względem:

- wykonywania budżetów,
- przestrzegania dyscypliny rachunkowo-budżetowej,
- prawidłowego i zgodnego z budżetem pobierania i zużywania środków budżetowych,
- należytego gromadzenia i wykorzystania pozabudżetowych środków specjalnych,

³ Zob. Dekret z dnia 11 kwietnia 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych (Dz. U. R.P. Nr 12, poz. 64 ze zm.).

⁴ Zob. ustawę z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów (Dz. U. Nr 10, poz. 101).

⁵ Zob. J. Kulicki, *Kontrola skarbowa*, Wyd. Dom Wydawniczy ABC, W-wa, 2001 r., s. 42-44.

- przestrzegania etatów, stawek i funduszu płac,
- b) gospodarki finansowej przedsiębiorstw uspołecznionych pod względem;
 - prawidłowego i terminowego wykonywania zobowiązań wobec budżetu,
 - wykonywania planów finansowych,
 - przestrzegania przepisów dotyczących etatów, stawek i funduszu płac oraz wydatków zarządu,
- c) kasowego wykonania budżetu państwa przez organy narodowego Banku Polskiego,
- d) działalności głównych i starszych księgowych szczególnie wypełniania przez nich obowiązków z zakresu przestrzegania dyscypliny finansowej oraz korzystania z uprawnień,
- e) działalności i gospodarności jednostek organizacyjnych podległych Ministrowi Finansów.

Ten zakres kompetencji kontrolnych z niewielkimi modyfikacjami obowiązywał również pod rządami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz. U. Nr 50, poz. 255 ze zmian.). Istotną zmianą było powierzenie inspektoratom kontrolno-rewizyjnym od połowy 1957 r.⁶ zadań z zakresu zwalczania wszelkiego rodzaju nadużyć finansowych, zwłaszcza przestępstw podatkowych, dewizowych i gospodarczych, a w szczególności:

- a) ujawniania osób, uchylających się od opodatkowania,
- b) ujawniania obrotów i dochodów, zatajonych przed opodatkowaniem,
- c) zbierania informacji i materiałów oraz zabezpieczania dowodów, stanowiących podstawę wymiaru podatków i opłat,
- d) ujawniania obrotu wartościami dewizowymi, dokonywanego bez zezwolenia dewizowego,
- e) ujawniania bezprawnego przerobu i obrotu złotem i platyną,
- f) ujawniania bezprawnego skupu (w celu odsprzedaży z zyskiem) towarów, nabytych w kraju za waluty obce albo dokumentów, uprawniających do otrzymania tych towarów,
- g) ujawniania przestępstw gospodarczych w jednostkach uspołecznionych.

Likwidacja Głównego Inspektoratu Kontrolno-Rewizyjnego oraz inspektoratów kontrolno-rewizyjnych nastąpiła w 1975 r.⁷ Zostały one zastąpione okręgowymi zarządami dochodów państwa i kontroli finansowej, do których należało:

- a) planowanie, ustalanie oraz pobór należności budżetowych od jednostek gospodarki uspołecznionej, objętych budżetem centralnym,
- b) wykonywanie szczególnego nadzoru podatkowego w przedsiębiorstwach i zakładach objętych tym nadzorem,
- c) analiza i ocena funkcjonowania systemu ekonomiczno-finansowego jednostek gospodarki uspołecznionej, objętych budżetem centralnym, a mających siedzibę na terenie działania okręgowego zarządu dochodów państwa i kontroli finansowej, z punktu widzenia rozliczeń z budżetem państwa,
- d) kontrola finansowa jednostek gospodarki uspołecznionej, z wyjątkiem ministerstw, urzędów centralnych, urzędów terenowych organów administracji państwowej stopnia wojewódzkiego, centralnych związków spółdzielni, zarządów głównych (central) organizacji społecznych oraz polskich placówek zagranicznych,

⁶ Zob. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 sierpnia 1957 r. w sprawie rozszerzenia zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz. U. Nr 47, poz. 224).

⁷ Zob. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 maja 1975 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania i uprawnień Ministra finansów oraz jego organów w zakresie dochodów państwa i kontroli finansowej (Dz. U. Nr 18, poz. 98).

e) kontrola urzędów terenowych organów administracji państwowej stopnia podstawowego w zakresie prawidłowości wymiaru oraz poboru podatków i opłat,

f) ujawnianie i zwalczanie przestępstw, popełnionych na szkodę państwa lub jednostek gospodarki uspołecznionej oraz przestępstw i wykroczeń skarbowych.

1.2. Kontrola skarbowa od 7 lutego 1992 r.

Instytucja kontroli skarbowej została przywrócona do życia od 7 lutego 1992 r. ustawą z dnia 28 września 1991 r.⁸, ustawą nowelizowaną wielokrotnie, tak że z pierwotnego tekstu nie pozostał w niezmienionym kształcie praktycznie – poza przepisami przejściowymi i końcowymi – żaden artykuł. Ustawa ta krytykowana była w zasadzie przez wszystkie środowiska od dnia jej wejścia w życie. Niewątpliwie nie stanowi ona najlepszego przykładu sztuki legislacyjnej. Nie może to jednak podważać sensu istnienia kontroli skarbowej, a jedynie powinno prowadzić do dyskusji o jej kształcie, prerogatywach, związkach z pozostałymi organami i jednostkami organizacyjnymi administracji skarbowej.

Kontroli skarbowej nie można traktować jako wyodrębnionej części aparatu skarbowego i stawiać „po drugiej stronie barykady”, jako działalności mającej na celu nie obiektywne ustalenie stanu rzeczywistego⁹, a raczej jako jeden z organów wykonawczych Ministra Finansów odpowiedzialnych za realizację dochodów budżetowych. Organ, którego podstawowym zadaniem jest zbieranie materiału dowodowego, stanowiącego podstawę wymiaru podatku w prawidłowej wysokości. W takich też kategoriach kontrola ta powinna być oceniana.

Na temat przepisów u.k.s. wypowiadał się też Trybunał Konstytucyjny. Po raz pierwszy w 1992 r., kiedy to w uchwale z 18 listopada¹⁰ wypowiedział się co do rozumienia treści art. 6 ust. 2 u.k.s. w brzmieniu obowiązującym w tym czasie. Po raz drugi w 2001 r., w wyroku z dnia 13 lutego¹¹, w którym – na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich – wypowiedział się o zgodności z Konstytucją art. 17 ust. 1 u.k.s.

Ustawa o k.s. jest zasadniczym źródłem prawa kontroli skarbowej, i to z wielu powodów: po pierwsze – powołuje ona do życia instytucję kontroli skarbowej; po drugie – ustanawia jej organy; po trzecie – określa zasady ich powoływania; po czwarte – określa zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli skarbowej; po piąte – precyzuje formy w jakich kontrola skarbową może być realizowana; po szóste – określa procedury wszystkich form kontroli skarbowej; po siódme – pozycję prawną dyrektorów urzędów kontroli skarbowej jako organu kontroli skarbowej oraz pozycję prawną inspektorów kontroli skarbowej i pozostałych pracowników jednostek organizacyjnych biorących udział w czynnościach kontrolnych, a także ich kompetencje jako pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej; po ósme – uprawnienia inspektorów kontroli skarbowej nie tylko w zakresie prowadzenia postępowania kontrolnego, lecz również w zakresie wszczynania i prowadzenia dochodzeń karnych skarbowych.¹²

Od wejścia w życie u.k.s. zmieniana była trzydziestodwukrotnie i doczekała się dwóch tekstów jednolitych: pierwszego – w 1999 r., ogłoszonego w Dz. U. Nr 54 pod poz. 572, drugiego – w 2004 r., ogłoszonego w Dz. U. Nr 8, poz. 65.

⁸ Dz. U. Nr 100, poz. 442; obecnie obowiązujący tekst jednolity opublikowany jest w Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65, a kolejne zmiany w Dz. U. z 2004 r. Nr 64, poz. 594, Nr 91, poz. 868 i Nr 173, poz. 1808; dalej u.k.s.

⁹ E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, *Ustawa o kontroli skarbowej*, Wydawnictwo Prawnicze PWN, W-wa, 1997 r., str. 10.

¹⁰ Sygn. W/7/92, publik. OTK z 1992 r. Nr 2, poz. 34.

¹¹ Sygn. 19/99, publik. OTK z 2001 r. Nr 2, poz. 30.

¹² Zob. J. Kulicki, *Kontrola skarbową*, Wyd. Dom Wydawniczy ABC, W-wa, 2001 r., s. 82

Pierwsza zmiana u.k.s. dokonana została już w 1992 r., co nastąpiło ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o zmianie ustawy – Prawo budżetowe oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 21, poz. 85)¹³, a ostatnia ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808; dalej u.p.w.u.s.g.), która weszła w życie z dniem 21 sierpnia 2004 r.

Spośród tych wszystkich nowelizacji najistotniejsze znaczenie dla kształtu i kompetencji kontroli skarbowej miało pięć: po pierwsze – ustawa z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 152, poz. 720 ze zm.), która dokonała zmian w przedmiotowym zakresie kontroli skarbowej, w procedurze kontrolnej, w zakończeniu postępowania kontrolnego, wprowadzając jako podstawową formę prawną decyzję, oraz w uprawnieniach wywiadu skarbowego; po drugie – ustawa z dnia 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 80, poz. 804), która dokonując zmian w procedurze kontrolnej zniósła jako organy kontroli skarbowej – inspektorów kontroli skarbowej, powołując w ich miejsce dyrektorów urzędów kontroli skarbowej; po trzecie – ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), która ujedynoliciła procedurę kontroli podatkowej, wynikającą z ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.; dalej o.p.), oraz procedurę kontroli skarbowej, wynikającą z u.k.s.; po czwarte – ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych, podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 137, poz. 1302; dalej u.w.k.s.), która dokonała zmian w zakresie kontroli skarbowej, w zasadach powoływania organów kontroli skarbowej, w zakresie przedmiotowym wywiadu skarbowego. Zmiany te, szczególnie trzy ostatnie nowelizacje, przybliżyły kontrolę skarbową do wzorca formacji policyjnej.

Ostatnia nowela – wprowadzona u.p.w.u.s.g. – dokonała natomiast zmian w procedurze postępowania kontrolnego, co związane było z wprowadzeniem uregulowań dotyczących kontroli (nie tylko skarbowej) w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807; dalej u.s.g.).

1.3. Formy realizacji kontroli skarbowej

Kontrola skarbową może być realizowana w dwóch formach: po pierwsze – w formie postępowania kontrolnego, a po drugie – w formie wywiadu skarbowego. O ile jednak postępowanie kontrolne jest typowym postępowaniem administracyjnym, o tyle czynności wywiadu skarbowego są czynnościami technicznymi, prowadzonymi również w formie działań operacyjnych¹⁴, których celem jest uzyskiwanie, gromadzenie, przetwarzanie i wykorzystywanie informacji o osobach oraz o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej¹⁵. Czynności te mają prowadzić do zebrania i przetworzenia materiału, który będzie bądź uzupełnieniem materiału dowodowego zebranego w toku postępowania kontrolnego, bądź też będzie prowadził do wszczęcia tego postępowania¹⁶, w ramach którego sprawdzeniu poddane zostanie wywiązywanie się przez kontrolowanego z obowiązków nałożonych na niego przepisami prawa podatkowego.

¹³ Zob. art. 11 ust. 2.

¹⁴ Zob. art. 36c u.k.s.

¹⁵ Zob. art. 36 ust. 2 u.k.s.

¹⁶ Zob. art. 36d i art. 36e u.k.s.

1.3.1. Czynności wywiadu skarbowego

Czynności wywiadu skarbowego muszą być powiązane z przedmiotowym zakresem kontroli skarbowej, a ich celem musi być działanie mające na względzie zadania kontroli skarbowej w przedmiocie:

- 1) ustalenia:
 - a) należności z tytułu podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz jednostek, samorządu terytorialnego,
 - c) niepodatkowych należności budżetu państwa,
 - d) należności państwowych funduszy celowych,
- 2) ujawniania niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- 3) ujawniania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów,
- 4) kontroli przywozu towarów:
 - a) dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym,
 - b) mających inne przeznaczenie celne niż przywóz na polski obszar celny,
- 5) kontroli wywozu towarów za granicę,
- 6) kontroli i ujawniania towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny,
- 7) kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób zatrudnionych lub pełniących służbę

w:

- a) jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej, podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych,
- b) urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- 8) badania prawidłowości stosowania cen urzędowych oraz cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu,
- 9) rozpoznawania, zapobiegania i zwalczanie przestępstw i wykroczeń:
 - a) związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami, objętymi kontrolą międzynarodową,
 - b) naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej,
 - c) w zakresie wprowadzania na polski obszar celny i wyprowadzania z tego obszaru środków płatniczych, pochodzących z przestępstw,
 - d) ściganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych,
- 10) zapobiegania i ujawniania przestępstw z zakresu płatnej protekcji¹⁷, popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych, podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Zdobywanie informacji przez wywiad skarbowy oparte jest w znacznym stopniu na stosowaniu technik operacyjnych, wśród których wyróżnić należy te, które wymagają stosowania środków, umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawni. Do czynności operacyjnych zaliczyć należy:

- 1) rejestrowanie przy użyciu środków przy użyciu środków technicznych obrazu obserwowanych w miejscu publicznym zdarzeń oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom (art. 36a u.k.s.),
- 2) uzyskiwanie i przetwarzanie danych (art. 36b ust. 1 u.k.s.):
 - a) identyfikujących abonenta sieci telekomunikacyjnej lub urządzenia telekomunikacyjnego, między którymi wykonano połączenie,

¹⁷ Zob. art. 228-231 k.k.

- b) dotyczących uzyskania połączenia lub próby połączenia między określonymi urządzeniami telekomunikacyjnymi,
 - c) dotyczących okoliczności i rodzaju wykonywanego połączenia,
- 3) kontrolę operacyjną, która polega na (art. 36c ust. 4 u.k.s.):
- a) kontrolowaniu treści korespondencji,
 - b) kontrolowaniu zawartości przesyłek,
 - c) stosowaniu środków technicznych, umożliwiających uzyskiwanie w sposób niejawnym informacji i dowodów oraz ich utrwalanie, w szczególności: obrazu, treści rozmów telefonicznych i innych informacji przekazywanych przy pomocy sieci telekomunikacyjnej.

W celu umożliwienia wywiadowi skarbowemu kontroli treści przesyłek oraz zawartości korespondencji ustawodawca w art. 36c ust.10 u.k.s. zobowiązał podmioty wykonujące działalność telekomunikacyjną oraz podmioty świadczące usługi pocztowe do zapewnienia warunków technicznych i organizacyjnych do prowadzenia tego typu czynności, przy czym (co istotne) koszty przystosowania urządzeń do kontroli operacyjnej wywiadu skarbowego oraz koszty zmian organizacyjnych ponosi operator sieci telekomunikacyjnej oraz podmiot, świadczący usługi pocztowe.

Kontrola operacyjna może być stosowana w celu wykrycia, ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalenia dowodów przestępstw (art. 36c ust. 1 u.k.s.):

- 1) skarbowych, jeżeli wartość przedmiotu czynu lub uszczuplenie należności publiczno-prawnej przekraczają pięćdziesięciokrotną wysokość najniższego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- 2) przeciwko obrotowi gospodarczemu, określonych w art. 297-306 k.k., powodujących szkodę majątkową lub skierowanych przeciwko mieniu, jeżeli wysokość szkody lub wartość mienia przekracza pięćdziesięciokrotną wysokość najniższego wynagrodzenia za pracę, określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- 3) przeciwko mieniu, jeżeli wartość mienia przekracza w dniu popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- 4) przyjmowania lub wręczania korzyści majątkowej w związku z pełnioną funkcją publiczną lub funkcją związaną ze szczególną odpowiedzialnością,
- 5) ściganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych.

Warunkiem *sine qua non* zastosowania kontroli operacyjnej jest bezskuteczność innych środków, co oznacza konieczność zastosowania do zdobycia informacji innych środków operacyjnych lub pozaoperacyjnych, niż kontrola operacyjna. Co prawda ustawodawca w art. 36c ust.1 u.k.s. umożliwia sądowi wydanie postanowienia o zarządzeniu kontroli operacyjnej również wówczas, gdy bezskuteczność lub nieprzydatność innych środków zostanie uprawdopodobniona, a nie udowodniona, jednak prawdopodobieństwo nieskuteczności lub nieprzydatności innych środków operacyjnych lub pozaoperacyjnych musi być wysokie. Oznacza to konieczność zebrania przez wywiad skarbowy materiałów (dowodów), które w sposób bezsporny – graniczący z pewnością – wykazywać będą potrzebę takich działań.

Zgodę na kontrolę operacyjną wydaje Sąd Okręgowy w Warszawie na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, po uzyskaniu przez tego ostatniego pisemnej zgody Prokuratora Generalnego¹⁸, z tym że – zgodnie z art. 36c ust. 2 u.k.s. – w przypadkach niecierpiących zwłoki. Kiedy zachodzi obawa utraty informacji lub zatarcia dowodów przestępstwa kontrolę operacyjną może zarządzić Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej¹⁹.

¹⁸ Zob. art. 36c ust. 1 u.k.s.

¹⁹ Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej zarządza kontrolę operacyjną również wówczas, gdy na jej stosowanie wyraziła zgodę osoba będąca nadawcą lub odbiorcą przekazu informacji (zob. art. 36c

Ustawodawca uzależnia skuteczność takich czynności od:

- uzyskania zgody na zarządzenie kontroli operacyjnej od Prokuratora Generalnego, przy czym zgoda ta musi być udzielona przed podjęciem czynności przez pracowników wywiadu skarbowego;
- wystąpienia przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej do Sądu o wydanie postanowienia o zarządzeniu kontroli operacyjnej, przy czym wystąpienie to musi mieć miejsce jednocześnie z wydaniem zarządzenia przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej;
- udzielenia przez Sąd zgody na prowadzenie kontroli operacyjnej w terminie 5 dni od dnia wydania przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej zarządzenia o takiej kontroli. Wszystkie trzy przesłanki muszą zostać spełnione łącznie, co oznacza, że brak którejsz z nich powoduje nieskuteczność działań pracowników wywiadu skarbowego. Brak zgody Prokuratora Generalnego uniemożliwia wprowadzenie w życie czynności kontroli operacyjnej, natomiast brak zgody Sądu nie tylko uniemożliwia kontynuowanie rozpoczętych czynności, lecz powoduje konieczność niezwłocznego protokolarnego, komisyjnego zniszczenia materiałów zgromadzonych w wyniku przeprowadzonych czynności.

Kontrola operacyjna może być stosowana nie dłużej niż trzy miesiące, co wynika z treści art. 36c ust. 6 u.k.s., z tym że:

1) Sąd może, na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, przedłużyć kontrolę operacyjną maksymalnie na okres następujących trzech miesięcy, przy czym zgoda ta wydawana jest w drodze postanowienia i tylko wówczas, gdy nie ustały przyczyny zarządzenia kontroli operacyjnej²⁰,

2) w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy podczas stosowania kontroli operacyjnej pojawią się nowe okoliczności istotne do wykrycia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego albo ustalenia sprawców i uzyskania dowodów takich przestępstw, Sąd, na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, złożony po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, może zezwolić na prowadzenie kontroli operacyjnej również po upływie półrocznego terminu stosowania tej formy zdobywania dowodów popełnienia czynu zabronionego²¹.

Kontrola operacyjna powinna być zakończona niezwłocznie po ustaniu przyczyn jej zarządzenia, nie później jednak niż z upływem terminu, na który została wprowadzona²².

Czynności wywiadu skarbowego przeprowadzają pracownicy zatrudnieni w specjalnych komórkach jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej²³.

Pracownicy operacyjni mają prawo:

1) posługiwać się, przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych, dokumentami, które uniemożliwiają ustalenie identyfikujących ich danych oraz środków, którymi posługują się przy wykonywaniu zadań służbowych (art. 37a ust. 2 u.k.s.),

ust. 16 u.k.s.); w takim przypadku nie mają zastosowanie również inne ograniczenia w zakresie stosowania czynności kontroli operacyjnej (zob. art. 36c ust. 15 u.k.s.).

²⁰ Zob. art. 36c ust. 6 u.k.s.

²¹ Zob. art. 36c ust. 7 u.k.s.

²² Zob. art. 36c ust. 11 u.k.s.

²³ Zob. art. 36 ust. 3 u.k.s.; osoby zatrudnione w komórkach wywiadu skarbowego muszą odpowiadać kryteriom określonym w art. 25 ust.1 ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji (Dz. U. z 2002 r. Nr 7, poz. 58 ze zm.) – zob. art. 11g ust.2 u.k.s. w zw. z art. 36k ust. 1 u.k.s. oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 lipca 2002 r. w sprawie komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, w których zatrudnionym inspektorom i pracownikom przysługuje umundurowanie służbowe i broń służbowa, a także naboru do tych komórek (Dz. U. Nr 100, poz. 911 ze zmian.).

2) stosowania środków przymusu bezpośredniego oraz posiadania i użycia broni palnej²⁴, przy czym – zgodnie z art. 11d, art. 11e ust. 1, art. 11f ust. 1-3 u.k.s. – stosowanych na podstawie art. 37a ust. 4 u.k.s.:

a) środki przymusu bezpośredniego mogą:

- być stosowane tylko wobec osób niepodporządkowującym się poleceniom wydanym przez pracownika wywiadu skarbowego w celu realizacji wykonywanych przez niego zadań (art. 11d ust. 1 u.k.s.),

- być użyte jedynie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia podporządkowania się poleceniom wydanym przez pracownika wywiadu skarbowego lub do skutecznego odparcia bezpośredniego i bezprawnego zamachu na pracownika wywiadu skarbowego (art. 11d ust. 2 u.k.s.),

b) dopuszczalne jest stosowanie tylko takich środków przymusu bezpośredniego, jakie odpowiadają potrzebom, wynikającym z istniejącej sytuacji; przy czym warunkiem koniecznym zastosowania środka przymusu bezpośredniego jest brak możliwości skutecznego oraz bezpiecznego wykonania czynności służbowych w inny sposób (art. 11d ust. 3 u.o.k.); ustawodawca do środków przymusu bezpośredniego zalicza (art. 11e ust. 1 u.k.s.)²⁵:

- siłę fizyczną,

- indywidualne (techniczne i chemiczne) środki lub urządzenia przeznaczone do obywatelniancia i konwojowania osób albo do zatrzymywania oraz unieruchamiania pojazdów i innych środków przewozowych,

c) użycie broni palnej²⁶:

- możliwe jest wyłącznie wówczas, gdy inne środki przymusu bezpośredniego okazały się niewystarczające lub ich użycie nie było możliwe ze względu na okoliczności zdarzenia (art. 11f ust. 1 u.k.s.),

- możliwe jest wyłącznie:

- w celu odparcia bezpośredniego i bezprawnego zamachu na życie, zdrowie lub wolność własną lub innej osoby oraz w celu przeciwdziałania czynnościom, zmierzającym w oczywisty sposób bezpośrednio do takiego zamachu,

- przeciwko osobie, niepodporządkowującej się wezwaniu do natychmiastowego porzucenia broni lub innego niebezpiecznego narzędzia, którego użycie zagrozić może życiu, zdrowiu lub wolności pracownika wywiadu skarbowego lub innej osoby,

- przeciwko osobie, która usiłuje bezprawnie i przemocą odebrać broń palną pracownikowi wywiadu skarbowego lub innej osobie uprawnionej do posiadania broni palnej,

- w celu odparcia niebezpiecznego, bezpośredniego i gwałtownego zamachu na obiekty administracji skarbowej,

- w bezpośrednim pościgu za osobą, wobec której użycie broni było dopuszczalne w trzech pierwszych przypadkach,

²⁴ W broń palną może być wyposażony tylko pracownik przeszkolony w zakresie związanym z jej używaniem (art. 11f ust. 3 u.k.s. stosowany do pracowników wywiadu na podstawie art. 37a ust. 4 u.k.s.).

²⁵ Warunki i sposoby użycia środków przymusu bezpośredniego określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie środków przymusu bezpośredniego stosowanych przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 96, poz. 845), stosowane w stosunku do pracowników wywiadu skarbowego na podstawie art. 37a ust.4 u.k.s.

²⁶ Szczegółowe warunki i sposób postępowania przy użyciu broni palnej określa rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu postępowania przy użyciu broni palnej przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 96, poz. 846), stosowane w stosunku do pracowników wywiadu skarbowego na podstawie art. 37a ust. 4 u.k.s.

- powinno nastąpić w sposób wyrządzający możliwie najmniejszą szkodę osobie, przeciwko której użyto broni i nie może zmierzać do pozbawienia tej osoby życia ani narażać osób postronnych na niebezpieczeństwo utraty życia lub zdrowia (art. 11f ust. 2 u.k.s.).

Pracownicy operacyjni mogą korzystać – stosownie do treści art. 36 i ust. 1 u.k.s. – przy wykonywaniu zadań z zakresu wywiadu skarbowego z pomocy osób nie będących pracownikami jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej.

Ochronę form i metod wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych, własnych obiektów i danych identyfikujących pracowników i inspektorów kontroli skarbowej zapewnia – zgodnie z art. 37a ust.1 u.k.s. – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Co do zasady istnieje zakaz udzielania informacji dotyczący czynności operacyjno-rozpoznawczych. Odstępstwo od tej zasady ustawodawca przewidział w razie zaistnienia uzasadnionego podejrzenia popełnienia, w związku z prowadzonymi czynnościami operacyjno-rozpoznawczymi, przestępstwa ściganego z oskarżenia publicznego. Informacji udziela Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej na żądanie sądu lub prokuratora, przy czym może ona być udzielona przy zachowaniu zasad określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych²⁷ lub o ochronie informacji stanowiących tajemnicę skarbową²⁸.

1.3.2. Postępowanie kontrolne

Podstawową formą realizacji zadań kontroli skarbowej jest jednakże postępowanie kontrolne, które można zdefiniować jako regulowany przepisami prawa ciąg czynności, podejmowanych przez jego uczestników, zapoczątkowany postanowieniem organu kontroli skarbowej o jego wszczęciu, a kończący się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo – w formie decyzji lub w formie wyniku kontroli.

Postępowanie kontrolne, które jako jedna z form realizowania zadań przez kontrolę skarbową, pierwotnie pomyślane jako typowa kontrola, z biegiem czasu, wraz z poszczególnymi nowelizacjami, zbliżało się charakterem do postępowania administracyjnego sensu *stricto*, którego celem jest wydanie rozstrzygnięcia o istocie sprawy. Podstawowe znaczenie w tym procesie zmiany charakteru postępowania kontrolnego miała nowelizacja u.k.s. dokonana z dniem 1 stycznia 1997 r. ustawą z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 152, poz. 720 z późn. zm.), która jako podstawową formę prawną zakończenia postępowania kontrolnego wprowadziła decyzję.

Do tego momentu postępowanie kontrolne kończone było zawsze wynikiem kontroli, który w zakresie zobowiązań podatkowych wywierał skutki prawne jak decyzja organu podatkowego, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego tylko wówczas, gdy kontrolowany nie wniósł żądania skierowania sprawy na drogę postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych (por. art. 26 u.k.s. w brzmieniu sprzed 1 stycznia 1997 r.). Jeżeli takie żądanie zostało złożone to na organie podatkowym, właściwym w danej sprawie ciążył obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego, zebrania materiału dowodowego i wydania rozstrzygnięcia w formie decyzji, a wynik kontroli stawał się wyłącznie jednym z dowodów w sprawie.

Wraz z nowelizacją z 7.11.1996 r. postępowanie kontrolne połączyło w sobie – co do zasady – dwa rodzaje postępowania administracyjnego: kontrolę, której celem jest sprawdzenie, czy kontrolowany podmiot wywiązuje się z obowiązków nałożonych na niego przepisami prawa, oraz postępowanie administracyjne *sensu stricto*, którego celem jest określenie skutków prawnych w sferze zobowiązań kontrolowanego, wynikających z naruszenia przez niego obowiązujących przepisów, co następuje w drodze decyzji administracyjnej rozstrzygającej o istocie sprawy.

²⁷ Zob. ustawę z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. Nr 11, poz. 95 ze zm.).

²⁸ Zob. art. 34-34c u.k.s.

O tym, że postępowanie kontrolne nie jest kontrolą *sensu stricto* decyduje przyznanie organom kontroli skarbowej prawa określania skutków prawnych naruszenia przez kontrolowany podmiot norm prawnych.

Stałymi cechami każdej kontroli w zakresie finansów publicznych, czy kontroli finansowej są²⁹:

- a) ustalenie i ujęcie stanu obowiązującego (wyznaczeń),
- b) ustalenie i ujęcie stanu rzeczywistego (wykonań),
- c) porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
- d) wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami, przy czym wyjaśnienie przyczyn tych relacji obejmuje także formułowanie ocen i wniosków, co do sposobów usunięcia stwierdzonych niezgodności.

Tak rozumiana kontrola finansowa nie obejmuje władczych działań pokontrolnych, mających na celu doprowadzenie do zgodności wykonań z wyznaczeniami. Te działania wchodzi w zakres nadzoru finansowego, kierownictwa i kontrolingu. Zespół czynności zawierający te (i tylko te) istotne elementy – nazywane stałymi cechami kontroli finansowej – jest kontrolą finansową, pozbawiony zaś któregokolwiek z tych elementów lub wchodzący w istocie poza ich zakres (np. poprzez prawo podejmowania władczych działań pokontrolnych) – nie może być uznany za kontrolę finansową.³⁰

Za kontrolę nie można zatem uznać – w obowiązującym obecnie stanie prawnym – postępowania kontrolnego, prowadzonego przez organy kontroli skarbowej, szczególnie w zakresie zobowiązań podatkowych. Wychodzi ono bowiem – co pogłębiły wszystkie następne po zmianach z 7.11.1996 r. nowelizacje u.k.s. – poza zakres działań kontrolnych, uznawanych przez doktrynę za właściwą kontrolę finansową, umożliwiając, czy wręcz nakazując organowi kontroli skarbowej, podejmowanie władczych działań pokontrolnych.

Nie zawsze działania nazywane kontrolą można uznać za działania typowo kontrolne. O tym nie przesądza nazwa działania – w tym przypadku postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej – lecz jego istotne cechy, do których zaliczyć należy również prawo podejmowania władczych działań pokontrolnych, a więc nie tylko ustalenie i ujmowanie stanu obowiązującego (wyznaczeń), ustalenie i ujmowanie stanu rzeczywistego (wykonań), porównanie wyznaczeń z wykonaniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności oraz wyjaśnienie przyczyn tych zgodności lub niezgodności, lecz również prawo określenia skutków prawnych stwierdzonych niezgodności. Uprawnienia organów kontroli skarbowej wychodzą więc poza zakres uprawnień kontrolnych i wchodzi w zakres organów nadzoru, kierownictwa czy kontrolingu.

Tak też należy spojrzeć na procedurę postępowania kontrolnego, w której znaleźć możemy nie tylko elementy właściwe kontroli, lecz również właściwe postępowaniu administracyjnemu *sensu stricto*, a więc nie tylko elementy, które pozwalają ustalić stan rzeczywisty i porównać go ze wzorcem, przy czym wzorce wynikają z przepisów prawa, lecz także te elementy, które umożliwią określenie skutków prawnych rozminięcia się stanu rzeczywistego ze wzorcem, co będzie wynikać z uzasadnienia prawnego i faktycznego decyzji administracyjnej.

Postępowanie kontrolne nie jest jedną czynnością lecz ich ciągiem, regulowanym przepisami prawa. Nie może więc być prowadzone dowolnie. Prawne ramy (ograniczenia), prawa i obowiązki jego uczestników określają przepisy u.k.s. oraz o.p. Postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej wykazuje więc wiele cech wspólnych z postępowaniem, prowadzonym przed organami podatkowymi.

²⁹ Za E. Ruśkowski [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, praca zbiorowa pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, 2003 r., s. 734 – 735.

³⁰ Tamże, s. 735.

W jednym i w drugim wypadku mamy do czynienia bowiem z ciągiem czynności, a nie jedną czynnością, regulowanym przepisami prawa, a nie dowolnie przez organ, który prowadzi postępowanie – jak to jest w wypadku postępowania kontrolnego, lub przed którym postępowanie to się toczy – jak to jest w wypadku postępowania podatkowego. Postępowanie podatkowe, a więc prowadzone przed organami podatkowymi, może być wszczęte zarówno z urzędu, jak i na żądanie strony. Inaczej rzecz ma się z postępowaniem kontrolnym, które może być wszczęte wyłącznie z urzędu. Wniosek strony czy innej instytucji może być w tym przypadku wyłącznie jedną z przyczyn, które spowodowały uruchomienie kontroli skarbowej. Wniosek taki sam z siebie nie uruchamia postępowania kontrolnego.

Zarówno wszczęcie kontroli skarbowej, jak i pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia jest wewnętrzną sprawą jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej (urzędów kontroli skarbowej oraz urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych). Zaskarżeniu nie podlega nie tylko niepodjęcie kontroli skarbowej, czy też wszczęcie postępowania kontrolnego, ale brak reakcji na złożony wniosek³¹.

Tę zasadę należy odnieść również do treści art. 13a ust. 1 pkt 1 u.k.s., który umożliwia wszczęcie kontroli skarbowej w podmiocie, dla którego uległa zmianie właściwość organu podatkowego w związku z zaistnieniem przesłanek określonych w art. 5 ust. 9c ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t. jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267; dalej: u.i.s.), jedynie na pisemny wniosek właściwego dla tego podmiotu naczelnika urzędu skarbowego. Takie rozwiązanie oznacza, że warunkiem *sine qua non* podjęcia kontroli jest w tym wypadku wniosek właściwego organu podatkowego, bez którego to wniosku postępowanie kontrolne nie może być wszczęte. Nie jest to jednak warunek wystarczający, bowiem decyzję w sprawie podjęcia czynności kontrolnych podejmuje wyłącznie właściwy organ kontroli skarbowej.

Od 21 sierpnia 2004 r.³², w wyniku zmian wprowadzonych do u.k.s. i u.p.w.u.s.g., organem właściwym do wszczęcia postępowania kontrolnego jest Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej. Musi on przy tym kierować się zarówno kryterium planowości, wynikającym z art. 12 ust. 1 u.k.s., jak i kryterium celu kontroli skarbowej, określonym w art. 1 u.k.s.

1.4. Przedmiotowy zakres kontroli skarbowej

Ustawodawca wyróżnia jedenaście zasadniczych grup, stanowiących przedmiot zainteresowania kontroli skarbowej³³. Są to:

³¹ Zob. J. Kulicki: *Kontrola skarbowa*, Warszawa 2001, s. 189-190.

³² U.p.w.u.s.g. została ogłoszona w Dz. U. z dnia 6.08.2004 r., a więc weszła w życie z dniem 21 sierpnia 2004 r. tj. 14 dni od dnia ogłoszenia (art. 90 u.p.w.u.s.g.).

³³ W pierwotnym kształcie kontrola skarbową obejmowała jedynie (zob. art. 2 i 3 u.k.s. w brzmieniu pierwotnym):

a) kontrolę podatkową, do której ustawodawca zaliczał:

- kontrolę rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa; w ramach kontroli prowadzonej w tym zakresie możliwa była również kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód gminy oraz należności pieniężnych budżetu państwa, do których nie miały zastosowania przepisy o zobowiązaniach podatkowych,
- wykonywanie szczególnego nadzoru podatkowego,

b) kontrolę w zakresie finansów publicznych, do której ustawodawca zaliczał:

- kontrolę prawidłowości obliczania i wpłacania innych niż podatkowe należności budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, do których stosowało się przepisy o zobowiązaniach podatkowych,
- kontrolę celowości i legalności wydatkowania środków budżetowych,
- kontrolę prawidłowości obliczania i wykorzystania dotacji budżetowych,

- a) postanowienia prawa podatkowego,
- b) postanowienia prawa o finansach publicznych,
- c) gospodarowanie mieniem państwowym,
- d) postanowienia prawa dewizowego,
- e) stosowanie cen,
- f) zapobieganie i wykrywanie przestępstw,
- g) postanowienia prawa z zakresu obrotu towarowego z zagranicą,
- h) ujawnianie składników majątkowych,
- i) pomoc finansowa z funduszy Unii Europejskiej i instytucji międzynarodowych,
- j) działania jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej,
- k) analizowanie i prognozowanie zjawisk z zakresu właściwości rzeczowej kontroli skarbowej.

Kontrola skarbowa zajmuje się również ochroną fizyczną i techniczną inspektorów i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej w toku wykonywania przez nich czynności służbowych (zob. art. 2a u.k.s.).

Zasadnicze miejsce w kontroli skarbowej zajmuje kontrola przestrzegania postanowień prawa podatkowego, do której ustawodawca zalicza:

- a) kontrolę deklarowanych podstaw opodatkowania podatków stanowiących dochód budżetu państwa (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.), a więc: podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego i podatku od gier,
- b) kontrolę prawidłowości obliczania i wpłacania podatków, stanowiących dochód budżetu państwa (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.),
- c) ujawnianie i kontrolę nie zgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.s.),
- d) ujawnianie i kontrolę dochodów, nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.s.),
- e) kontrolę źródeł pochodzenia majątku (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.k.s.),
- f) badanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania podatków, stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego (art. 2 ust. 2 u.k.s.), a więc podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych,
- g) badanie prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego (art. 2 ust. 2 u.k.s.).

2. Wszczęcie postępowania kontrolnego

2.1. Organy uprawnione do wszczęcia postępowania kontrolnego

Inicjatywa wszczęcia postępowania kontrolnego, jako formy realizacji kontroli skarbowej, zasadniczo została przyznana dwóm grupom podmiotów: pierwszy to – Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, drugi – to dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. W sposób pośredni

-
- c) kontrolę gospodarowania mieniem państwowym, do której ustawodawca zaliczał kontrolę wykorzystania i rozporządzania mieniem państwa, co miało polegać na ujawnianiu niedoborów oraz innych szkód w tym mieniu,
 - d) kontrolę dewizową, do której ustawodawca zaliczał badanie prawidłowości obrotu dewizowego, kontrolę cen, do której ustawodawca zaliczał badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych
 - e) oraz umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu.

postępowanie kontrolne może być wszczęte również z inicjatywy – lub precyzyjniej rzecz ujmując – w wyniku działania inspektora kontroli skarbowej. Podmiotem wszczynającym postępowanie kontrolne nie jest jednak inspektor, lecz organ kontroli skarbowej, chociaż samo wszczęcie postępowania kontrolnego jest następstwem kontroli podatkowej wszczętej przez inspektora w trybie art. 13 ust. 9 u.k.s.

Przepis ten umożliwia wszczęcie kontroli podatkowej – bez uprzedniego wszczynania postępowania kontrolnego oraz doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej – jedynie po okazaniu kontrolowanemu lub innym osobom określonym w art. 284 § 2 bądź 281a o.p. legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych. Zastosowanie tej procedury wymaga jednakże zaistnienia – w opinii inspektora – przesłanek (okoliczności) uzasadniających niezwłoczne podjęcie kontroli podatkowej, a więc bez uprzedniego wszczynania postępowania kontrolnego.

Wszczęcie przez inspektora kontroli podatkowej w tym trybie nie oznacza automatycznie wszczęcia postępowania kontrolnego w stosunku do danego podmiotu, aczkolwiek kontrola taka może być kontynuowana tylko wówczas, gdy organ kontroli skarbowej zdecyduje się na wszczęcie postępowania kontrolnego (wyda postanowienie o wszczęciu tego postępowania) oraz doręczy kontrolowanemu w terminie wskazanym w art. 13 ust. 9 u.k.s., a więc niezwłocznie, lecz nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli podatkowej, wymienione w przepisach tym dokumenty (postanowienie oraz upoważnienie do kontroli).

Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej oraz dyrektorom urzędów kontroli skarbowej – jako organom kontroli skarbowej – inicjatywa wszczęcia postępowania kontrolnego została przyznana w stosunku do:

a) kontroli prowadzonych zgodnie z planem kontroli,

b) kontroli wszczynanych w stosunku do podmiotów nieujętych w planie kontroli, na podstawie przesłanek określonych w art. 12 ust. 3 u.k.s., a więc w oparciu o uzyskane informacje lub materiały albo przeprowadzone analizy, które wskazują, że wszczęcie postępowania kontrolnego jest niezbędne ze względu na ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz w celu zapewnienia skuteczności wykonania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych lub też z innych względów określonych w art. 1 u.k.s.

Expressis verbis inicjatywa wszczęcia postępowania kontrolnego nie została przyznana natomiast Ministrowi Finansów, jako naczelnemu organowi kontroli skarbowej, aczkolwiek – ze względów oczywistych³⁴ – nie można kwestionować prawa tego organu do występowania z wnioskami o objęcie kontrolą skarbową konkretnego podmiotu. Wybór formy tejże kontroli należy jednak do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

Z prawem do inicjatywy wszczęcia postępowania kontrolnego nie należy wiązać również uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich do występowania o wszczęcie postępowania administracyjnego, wynikających z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. Jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 124, poz. 147). Należy je raczej wiązać ze wznowieniem postępowania, bądź uchyceniem, stwierdzeniem nieważności lub zmianą decyzji organów kontroli skarbowej.

Do 20 sierpnia 2004 r. inicjatywę wszczęcia postępowania kontrolnego ustawodawca przyznawał również – w sprawach nadzwyczajnych – inspektorom kontroli skarbowej. Inicjatywa ta jednak podlegała kontroli dyrektora urzędu kontroli skarbowej – jeżeli czynności kontrolnych dokonał inspektor zatrudniony w urzędzie kontroli skarbowej, lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (por. art. 14 ust. 1 u.k.s. w brzmieniu obowiązującym do

³⁴ Zob. art. 8 ust. 2 pkt 10 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (t. jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 159, poz. 1548 z późn. zm.).

31.12.2002 r. oraz art. 284a § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 20.08.2004 r. w zw. z art. 13 ust. 1 i 2 i art. 31 ust. 1 u.k.s. w brzmieniu obowiązującym do 20.08.2004 r.).

Ustawą p.w.u.s.g., dokonująca zmian również w u.k.s., ustawodawca odebrał to prawo inspektorom (nigdy nie przysługiwało ono pracownikom jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej niebędących inspektorami), jednak uczynił to ze względu na wprowadzenie nieco innej konstrukcji postępowania kontrolnego niż obowiązująca przed wejściem w życie oraz zmian w u.k.s. wprowadzonych u.p.w.u.s.g.

Przed 21 sierpnia 2004 r. postępowanie kontrolne, jako jedna z dwu form realizacji kontroli skarbowej, łączyło w sobie zarówno elementy kontroli, której celem jest zawsze sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa oraz postępowania administracyjnego *sensu stricto*, którego celem jest zebranie dowodów umożliwiających wydanie rozstrzygnięcia w formie decyzji lub innego indywidualnego aktu prawnego organu administracyjnego. Wszczynając postępowanie kontrolne organ kontroli skarbowej uruchamiał ciąg czynności, które mogły być podjęte zarówno z jego inicjatywy, jak i z inicjatywy kontrolowanego, przeprowadzanych przez inspektora kontroli skarbowej na podstawie upoważnienia wydanego przez właściwy organ kontroli skarbowej.

Część tych czynności poddana była reżimowi właściwemu kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organ podatkowy, lecz nie była traktowana przez ustawodawcę jako odrębny, zamknięty ciąg czynności. Wraz z wejściem w życie zmian w u.k.s. wprowadzonych u.w.p.u.s.g. jedną z czynności postępowania kontrolnego może być kontrola podatkowa w rozumieniu art. 281 § 1 o.p., której celem będzie sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Jej przeprowadzenie związane jest z formalnym jej wszczęciem i zakończeniem w sposób wskazany w o.p., do której odsyła art. 31 ust. 1 u.k.s., lub u.s.g., o czym przesądza treść art. 77 ust. 2 u.s.g.

Obecnie więc – od 21.08.2004 r. – postępowanie kontrolne jest postępowaniem *stricto* administracyjnym, które – w zależności od jego zakresu oraz powziętych w jego toku ustaleń, a także wcześniej zapadłych decyzji – kończy się bądź wydaniem decyzji, bądź wyniku kontroli, bądź certyfikatu lub deklaracji zamknięcia pomocy (art. 3a ust. 4, art. 24 ust. 1 pkt 1 i 2 i art. 28 u.k.s.), a w przypadku gdy w toku prowadzonego postępowania uległo przedawnieniu zobowiązanie podatkowe – również postanowieniem (art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s.). W jego toku może być przeprowadzona kontrola podatkowa, jednak należy to do decyzji organu przeprowadzającego to postępowanie. Odrębną kwestią jest, czy przeprowadzenie kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego skutecznie może wnioskować kontrolowany (w tym przypadku mamy do czynienia z kolizją art. 122 i 188 o.p. oraz art. 282 o.p., który umożliwia podjęcie kontroli podatkowej wyłącznie z urzędu).

Kontrola podatkowa jest tylko jedną z czynności postępowania kontrolnego i będzie mogła być prowadzona wyłącznie w toku postępowań, których przedmiotem będą zobowiązania podatkowe; nie jest to jednak jedyna czynność, w toku której organ kontroli skarbowej może zbierać materiał dowodowy. Wymienienie wszystkich czynności nie jest oczywiście możliwe, tak jak nie jest możliwe wymienienie wszystkich dowodów w postępowaniu kontrolnym. Mogą być to zarówno księgi podatkowe, deklaracje podatkowe, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe, jak i każdy inny dowód, który może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczny z prawem (por. art. 180 § 1 o.p.). Co więcej, część z tych czynności może być przeprowadzona – w toku postępowania kontrolnego – zarówno w toku kontroli podatkowej, jak i poza tą kontrolą. Dotyczy to m.in. przesłuchania świadków, zasięgnięcia opinii biegłych, badania dokumentów i ewidencji (ksiąg) podatkowych, deklaracji podatkowych. Niewątpliwie z tego względu powstanie szereg wątpliwości proceduralnych

Z inicjatywą wszczęcia postępowania kontrolnego związany jest podział trybów wszczęcia tego postępowania. Ustawa o k.s. wyróżnia dwa tryby wszczęcia postępowania:

- a) zwyczajny (art. 12 i art. 13 ust. 1 i 2 u.k.s.),

b) nadzwyczajny (art. 13 ust. 9 u.k.s. oraz art. 284a § 3 – 6 o.p. w zw. z art. 13 ust. 10 u.k.s.).

2.2. Zwykły tryb wszczęcia postępowania kontrolnego

Granice zwykłego trybu wszczęcia postępowania kontrolnego wyznaczają art. 12 i 13 ust. 1 i 2 u.k.s. Zastosowanie tego trybu związane jest: po pierwsze – bądź z umieszczeniem (ujęciem) podmiotu kontrolowanego w planie kontroli (art. 12 ust. 1 u.k.s.), bądź z zaistnieniem przesłanek, o których mowa w art. 12 ust. 3 u.k.s.; po drugie – z wydaniem przez organ kontroli skarbowej i doręczeniem kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego.

Od 21 sierpnia 2004 r. nie jest natomiast niezbędne wydanie inspektorowi i innym pracownikom jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej upoważnienia do kontroli oraz okazanie przez inspektora kontroli skarbowej legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych. Te obowiązki ciążyą na inspektorze w przypadku podjęcia w toku postępowania kontrolnego kontroli podatkowej (zob. art. 13 ust. 7 u.k.s.). Pozostałe – poza kontrolą podatkową – czynności postępowania kontrolnego nie wymagają wydania inspektorowi pisemnego imiennego upoważnienia do prowadzenia czynności w konkretnej sprawie.

W tym przypadku ma zastosowanie – na podstawie art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s. – art. 143 o.p., który umożliwia organowi kontroli skarbowej upoważnienie pracownika jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej do załatwiania spraw w jego imieniu, w tym do wydawania decyzji, postanowień itd. Upoważnienie to powinno być wydane w formie pisemnej i może dotyczyć tylko konkretnej sprawy, jak i grupy spraw, przy czym w literaturze i orzecznictwie dominuje pogląd o domniemaniu istnienia upoważnienia, jeżeli pracownik jednostki organizacyjnej administracji skarbowej daną czynność wykonuje.

W tym przypadku nie będzie również miał zastosowania przepis art. 79 u.s.g., bowiem ma on zastosowanie do kontroli, a nie do postępowania podatkowego, nazwanego w u.k.s. postępowaniem kontrolnym, którego celem jest wydanie rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie. Przepis ten będzie miał zastosowanie do kontroli podatkowej przedsiębiorcy, prowadzonej w toku postępowania kontrolnego.

Oczywiście, możliwe jest też uznanie postępowania kontrolnego za rodzaj kontroli, za czym przemawiać może treść art. 2 i 3 u.k.s., określających przedmiotowy zakres instytucji kontroli skarbowej. Jednak charakter postępowania kontrolnego wskazuje, że mamy do czynienia nie tyle z działaniem *stricto* kontrolnym, mającym na celu sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków nałożonych na niego przepisami prawa, co z postępowaniem mającym doprowadzić również do określenia skutków prawnych nieprawidłowego postępowania kontrolowanego podmiotu, co następuje w formie decyzji lub wyniku kontroli.

Jeżeli przyjmiemy, że postępowanie kontrolne jest wyłącznie działaniem kontrolnym to koniecznym jest wydanie – w przypadku kontroli przedsiębiorcy – inspektorom i pracownikom jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej upoważnienia na podstawie art. 79 u.s.g. W takim przypadku jednak zbędne jest wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego na podstawie art. 13 ust. 1 u.k.s., bowiem przepisy u.k.s. miałyby zastosowanie do przedsiębiorców tylko w zakresie nieuregulowanym w u.s.g. (por. art. 77 ust. 2 u.s.g.).

W moim przekonaniu postępowanie kontrolne jest postępowaniem administracyjnym *sensu stricto* i nie mają do niego zastosowania postanowienia u.s.g.

2.2.1. Planowość kontroli skarbowych

Podstawową cechą zwykłego trybu wszczęcia postępowania kontrolnego jest planowość. Wynika ona z art. 12 u.k.s. Ustawodawca nie określa wprost zasad sporządzania pla-

nów kontroli skarbowej (postępowania kontrolnego), co jednak nie oznacza dowolności w ich ustalaniu przez powołane do tego organy. Plany kontroli skarbowej muszą być zgodne z polityką kontrolną (zadaniami) określoną przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (art. 10 ust. 2 pkt 1 u.k.s.). Celem kontroli skarbowej, a więc również postępowania kontrolnego, jako jednej z form tej kontroli, jest – zgodnie z art. 1 u.k.s.:

- a) ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa,
- b) zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
- c) badanie zgodności z prawem posiadania mienia państwowego przez osoby prawne,
- d) przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy,
- e) zapobieganie i ujawnianie przestępstw w zakresie płatnej protekcji, określonych w art. 228-231 Kodeksu karnego, wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Plany kontroli powinny więc być zgodne nie tylko z zadaniami określonymi przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, lecz również z celami kontroli skarbowej. Plany kontroli sporządzają:

- a) Generalny Inspektor Kontroli skarbowej (art. 10 ust. 2 pkt 6 u.k.s.) – dla komórek organizacyjnych wyodrębnionych w strukturze urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- b) dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej – dla podległych im urzędów.

Od zasady planowości kontroli ustawodawca przewiduje cztery odstępstwa. Dwa pierwsze dotyczą sytuacji nadzwyczajnych, natomiast pozostałe związane są z przedmiotowym zakresem kontroli skarbowej. Pierwsze – wynikające z treści art. 13 ust. 9 u.k.s. – uprawnia do wszczęcia postępowania kontrolnego w podmiocie nieobjętym planem kontroli, gdy okoliczności faktyczne będą uzasadniać niezwłoczne podjęcie czynności kontrolnych. Drugie zostało określone w art. 12 ust. 3 u.k.s. i ma zastosowanie wówczas, gdy uzyskane informacje, zgromadzone materiały albo przeprowadzone analizy wskazują, że wszczęcie kontroli w danym podmiocie jest niezbędne ze względu na:

- a) ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa,
- b) zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,
- c) badanie zgodności z prawem posiadania mienia państwowego przez osoby prawne,
- d) przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy,
- e) zapobiegnięcie i ujawnianie przestępstw w zakresie płatnej protekcji, określonych w art. 228 – 231 k.k., wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Stosowanie obu wyjątków nie może prowadzić do dowolności organów kontroli skarbowej i nie może stać się zasadą ich działania. Podkreślenie tego faktu jest szczególnie istotne w przypadku podejmowania czynności kontrolnych w oparciu o uzyskane informacje, materiały albo przeprowadzone analizy. Ustawodawca bowiem nie zawarł dla tego odstępstwa wprost – tak jak ma to miejsce w przypadku podjęcia kontroli na podstawie art. 13 ust. 9 u.k.s. – żadnych mechanizmów kontrolnych. Ocena prawidłowego działania organów kontroli skarbowej, inspektorów oraz pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej musi więc odnosić się w tym przypadku bezpośrednio do treści art. 1 u.k.s. Nie można wszcząć postępowania kontrolnego poza planem kontroli, jeżeli ze zgromadzonych materiałów, informacji, analiz nie będzie wynikało uzasadnione przypuszczenie, że istnieje zagrożenie dla interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa i że zwłoka w podjęciu kontroli może utrudnić

wykonanie zobowiązania podatkowego lub innego zobowiązania wobec Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych.

Prowadzenie czynności kontrolnych w podmiocie nieobjętym planem kontroli – poza sytuacjami określonymi w art. 13 ust. 9 u.k.s. oraz w art. 12 ust. 3 u.k.s. – czyni je nieskutecznymi. Przesądza o tym treść art. 120 o.p., do którego odwołuje się art. 31 ust. 1 u.k.s., nakazując i umożliwiając działanie organom kontroli skarbowej jedynie na podstawie przepisów prawa. Oznacza to, że w postępowaniu kontrolnym – podobnie, jak w postępowaniu podatkowym – nie ma zastosowania zasada, że dozwolone jest wszystko to, co nie jest przez prawo zabronione³⁵, a jedynie to, co prawo wyraźnie przewiduje³⁶.

W tym przypadku prawo nakazuje i umożliwia podjęcie postępowania kontrolnego jedynie wówczas, gdy podmiot kontroli był ujęty w planie kontroli. W sytuacji gdy czynność kontrolna została wszczęta w podmiocie, który nie był przewidziany do kontroli w planach kontroli na dany okres określa jasno kryteria, według których musi być oceniana skuteczność prawna takich poczynań. „Zasada praworządności powiązana jest ściśle z dyrektywą czuwania przez organ administracji nad interesem strony i innych osób biorących udział w postępowaniu³⁷”. „Nie ulega wątpliwości, że w warunkach postępowania, które zostaje wszczęte z urzędu, gdzie organ decyduje o jego zakresie, musi czuwać nad interesem strony³⁸”, co oznacza, że nie może on podejmować czynności, które nie mają umocowania prawnego. Zasada wynikająca z art. 120 o.p. nawiązuje do konstytucyjnej zasady praworządności, zdefiniowanej w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, a więc ich działania muszą mieć charakter legalny, rozumiany jako zgodność działania z konkretną normą prawną, będącą dla niego podstawą prawną³⁹.

Zasada planowości nie ma zastosowania do kontroli resortowej jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz kontroli urzędu obsługującego tego ministra (art. 14b ust. 2 u.k.s.). Kontrolę tę mogą wykonywać samodzielnie nie tylko inspektorzy kontroli skarbowej, lecz również pracownicy jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej niebędący inspektorami (art. 14b ust. 1 u.k.s.). W czynnościach tych nie mogą natomiast brać udziału osoby spoza jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, a więc również przedstawiciele organów Unii Europejskiej lub innych instytucji międzynarodowych, którzy uprawnieni są do uczestniczenia w czynnościach kontrolnych w ramach kontroli skarbowej prowadzonej w innym zakresie na podstawie umów międzynarodowych.

Ostatnie odstępstwo od zasady planowości dotyczy czynności w zakresie certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej z środków pochodzących z Unii Europejskiej. W tym przypadku do czynności kontrolnych nie stosuje się nie tylko zasady planowości wyrażonej w art. 12 ust. 1 u.k.s., lecz również postanowień całego rozdziału III u.k.s., regulującego postępowanie kontrolne, z wyjątkiem art. 31 u.k.s., odsyłającego do postanowień Ordynacji podatkowej.

2.2.2. Moment wszczęcia postępowania kontrolnego

Data wszczęcia postępowania kontrolnego jest – zgodnie z art. 13 ust. 2 u.k.s. – dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu tego postępowania, wydanego przez organ kontroli skarbowej. Oznacza to, że inspektor kontroli skarbowej, ani działający

³⁵ Zob. wyrok NSA z 26 lutego 2001 r., III SA 167/2000.

³⁶ Zob. wyrok NSA z 27 października 1987 r., IV SA 292/87.

³⁷ Zob. wyrok NSA z 28 kwietnia 1999 r., IV SA 1229/96.

³⁸ Zob. wyrok NSA z 28 kwietnia 1999 r., IV SA 1229/96.

³⁹ Zob. J. Zimmerman: *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz.*, Toruń 1998, s. 15.

z jego upoważnienia na podstawie art. 38 ust. 3 u.k.s. pracownik jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej, nie mogą podjąć przed tą datą żadnych skutecznych czynności kontrolnych.

Odwołanie się przez ustawodawcę – przy określaniu terminu wszczęcia postępowania kontrolnego – do instytucji doręczenia oznacza, że chodzi o doręczenie w kategoriach prawnych, a nie faktyczne (fizyczne) dostarczenie podmiotowi kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. Postanowienie to może być doręczone zarówno przed „fizycznym” wszczęciem postępowania kontrolnego, a więc doręczeniem upoważnienia i okazaniem legitymacji służbowej oraz znaku identyfikacyjnego, jak i w momencie wykonywania tych czynności.

Wszczęcie kontroli skarbowej na podstawie postanowienia wydanego przez właściwy organ kontroli skarbowej jest nowym rozwiązaniem, obowiązującym od 1 lipca 2002 r., wprowadzonym do u.k.s. ustawą z dnia 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U.Nr 89, poz. 804). Takiego uregulowania nie ma w żadnym innym akcie prawnym normującym zagadnienia kontroli finansowej. I tak:

a) art. 284 § 1 o.p. wiąże wszczęcie kontroli podatkowej z doręczeniem kontrolowanemu upoważnienia do kontroli oraz okazaniem legitymacji służbowej lub dowodu osobistego,

b) art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t. jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 85, poz. 937 z późn. zm.) wiąże rozpoczęcie kontroli przez pracownika Najwyższej Izby Kontroli z okazaniem legitymacji służbowej oraz imiennego upoważnienia określającego nie tylko jednostkę kontrolowaną, ale również podstawę prawną do podjęcia kontroli,

c) art. 6b ust. 1 ustawy z dnia 24 lipca 1999 r. o Służbie Celnej (t. jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 156, poz. 164) – u.s.c. – wiąże rozpoczęcie wykonywania czynności szczególnego nadzoru podatkowego z okazaniem upoważnienia.

Wprowadzenie do u.k.s. rozwiązania nakazującego przed podjęciem czynności kontrolnych wydanie i doręczenie kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego wydaje się jak najbardziej uzasadnione. Postępowanie kontrolne prowadzone na podstawie przepisów u.k.s. charakteryzuje się odmiennymi cechami od innych kontroli, szczególnie prowadzonych przez organy podatkowe na podstawie Ordynacji podatkowej oraz organy celne na podstawie prawa celnego. Co prawda zarówno w przypadku u.k.s. i w przypadku kontroli podatkowej, jak również kontroli celnej prowadzonej poza urzędem celnym mamy do czynienia z ciągiem czynności mających doprowadzić do ustalenia stanu rzeczywistego, lecz tylko w przypadku postępowania kontrolnego prowadzonego na podstawie u.k.s. kończy się on wydaniem rozstrzygnięcia.

Nie zmienia tutaj stanu rzeczy fakt, że czynności kontrolne wykonuje samodzielnie inspektor kontroli skarbowej (art. 38 ust. 1 u.k.s.), zaś decyzje lub wynik kontroli wydaje organ kontroli skarbowej, który ocenia zebrany materiał dowodowy niezależnie od inspektora. Czynności kontrolne prowadzone przez inspektora kontroli skarbowej nie zmierzają bowiem do wydania rozstrzygnięcia lecz – podobnie jak w przypadku kontroli podatkowej lub celnej – do ustalenia stanu rzeczywistego. Porównanie go z przyjętym wzorcem, zawartym w aktach normatywnych, ocenę stwierdzonego stanu faktycznego oraz wyciągnięcie wniosków i w konsekwencji dokonywane są przez inny podmiot, organ kontroli skarbowej. Czynności kontrolne wykonywane przez inspektora kontroli skarbowej nie prowadzą do wszczęcia odrębnego – w przedmiocie ustalenia należności budżetowych – postępowania administracyjnego, tak jak to jest w przypadku kontroli podatkowej lub celnej.

W stanie prawnym obowiązującym przed 1 lipca 2002 r. rolę postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego spełniało zawiadomienie wydawane przez inspektora po uzyskaniu upoważnienia do kontroli.

2.2.3. Elementy postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego

Ustawa o k.s. nie precyzuje żadnych elementów postanowienia, w drodze którego wszczynane jest postępowanie kontrolne, wobec czego należy – zgodnie z dyspozycją art. 31 ust. 1 – sprecyzować te elementy na podstawie Ordynacji podatkowej. Art. 217 § 1 o.p. do niezbędnych elementów postanowienia zalicza:

a) oznaczenie organu wydającego postanowienie, a więc w tym przypadku organu kontroli skarbowej,

b) datę wydania postanowienia,

c) oznaczenie strony, w tym wypadku kontrolowanego,

d) powołanie podstawy prawnej,

e) pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego; zgodnie z art. 236 § 1 o.p. na wydane w toku postępowania postanowienia służy zażalenie, jeżeli ustawa tak stanowi; Ordynacja podatkowa nie przewiduje takiego środka odwoławczego na postanowienie o wszczęciu postępowania, na postanowienie to nie służy również skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego, bowiem nie mieści się ono w katalogu aktów prawnych wymienionych (ustalonych) w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądem administracyjnym (Dz. U. Nr 153, poz. 1270),

f) podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego; postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego może wydać bezpośrednio organ kontroli skarbowej, jak i działający w jego imieniu (z jego upoważnienia) pracownik jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej, który wykonuje w tym momencie kompetencje organu, jest jego piastunem⁴⁰.

Postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego nie musi natomiast zawierać określenia osób wykonujących czynności kontrolne. Nie musi również zawierać terminu jego zakończenia. W tym przypadku termin ten wynika z o.p., do której odsyła art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s. Zgodnie z art. 139 § 1 o.p., załatwienie sprawy wymagającej postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od wszczęcia postępowania, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej.

Do postępowania kontrolnego nie mają zastosowania postanowienia u.s.g. dotyczące czasu trwania kontroli, oczywiście, jeżeli przyjmie się koncepcję prezentowaną w niniejszej nocie. Jeżeli przyjmiemy koncepcję odmienną to przepisy u.s.g., a w szczególności jej art. 83 będą miały w pełni zastosowanie.

2.2. Nadzwyczajny tryb wszczęcia postępowania kontrolnego

Zmiany w u.k.s. dokonane u.w.p.u.s.g., choć zmieniły charakter działań inspektora kontroli skarbowej nie wyeliminowały w praktyce możliwości wszczęcia postępowania kontrolnego w nadzwyczajnym trybie postępowania. Co prawda samo postępowanie kontrolne nie jest wszczynane wraz z dokonaniem przez inspektora czynności kontrolnych w trybie art. 13 ust. 9 u.k.s. (następuje jedynie wszczęcie kontroli podatkowej), jednak jest ono wynikiem podjętych przez inspektora działań, które muszą zostać usankcjonowane przez właściwy organ kontroli skarbowej poprzez:

1) wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego (art. 13 ust. 9 u.k.s.),

2) wydaniem inspektorowi upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (art. 13 ust. 9 u.k.s.),

⁴⁰ Por. E. Orzechowski: *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym. Wybór orzecznictwa*, Toruń 1995, s. 123.

3) doręczeniem kontrolowanemu obu tych dokumentów w terminie określonym w art. 13 ust. 9 u.k.s.; ustawodawca nakazuje w tym przypadku doręczyć te dokumenty niezwłocznie, najpóźniej w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli podatkowej przez inspektora, a więc od dnia podjęcia przez niego czynności w trybie art. 13 ust. 9 u.k.s.; chodzi oczywiście o doręczenie w kategoriach prawnych, według zasad zdefiniowanych w art. 144-154 o.p., a nie w kategoriach faktycznych. Ustawodawca nakazuje doręczyć oba te dokumenty, co oznacza, że wszczęcie postępowania kontrolnego w trybie art. 13 ust. 9 u.k.s. następuje tylko w przypadku doręczenia obu tych dokumentów, a nie jednego z nich – postanowienia bądź upoważnienia. Niespełnienie tego warunku (niedoręczenie tych dokumentów w ustawowym terminie) powoduje nie tylko brak możliwości kontynuowania podjętych przez inspektora czynności, lecz również – zgodnie z art. 284a § 3 o.p., stosowanym w tym przypadku na podstawie art. 13 ust. 10 u.k.s. – brak możliwości uznania za dowód dokumentów uzyskanych w trakcie czynności przeprowadzonych z naruszeniem dyspozycji art. 13 ust. 9 u.k.s. Oczywiście termin na doręczenie dokumentów nie biegnie, jeżeli nie można ustalić danych identyfikujących kontrolowanego; postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz upoważnienie doręczane są wówczas po ustaleniu tych danych⁴¹. Jeżeli w okresie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli podatkowej w trybie art. 13 ust. 9 u.k.s. nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego kontrola ta może być umorzona, przy czym:

a) umorzona kontrola może być w każdym czasie wznowiona, gdy zostanie ustalony podmiot, w stosunku do którego może być ono prowadzone (art. 284a § 5 o.p. w zw. z art. 13 ust. 10 u.k.s.),

b) zarówno umorzona kontrola podatkowa, jak i jej podjęcie po umorzeniu następuje w drodze postanowienia (art. 284a § 6 o.p. w zw. z art. 13 ust. 10 u.k.s.), z tym że postanowienie o umorzeniu pozostawiane jest w aktach kontroli, zaś postanowienie o wznowieniu umorzonego postępowania doręczane jest kontrolowanemu.

Wydanie postanowienia o podjęciu kontroli podatkowej wszczętej przez inspektora na podstawie art. 13 ust. 9 u.k.s. i umorzonej przez organ kontroli skarbowej na podstawie art. 284a § 5 zdanie pierwsze o.p.w. w związku z art. 13 ust. 10 u.k.s. nie zwalnia organu kontroli skarbowej od doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. Tylko bowiem wydanie i doręczenie tego postanowienia umożliwi zgodnie z prawem kontynuowanie czynności kontroli podatkowej, podjętych przez inspektora kontroli skarbowej bez wcześniejszego wszczęcia postępowania kontrolnego.

Ustawodawca w art. 13 ust. 9 u.k.s. nakazuje doręczenie postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej kontrolowanemu, co wskazuje, że nieskuteczne będzie doręczenie tych dokumentów innej osobie; a więc doręczenie ich osobie zastępującej kontrolowanego, ustanowionej w trybie art. 281a o.p., czy też – w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej – członkowi zarządu, wspólnikowi, osobie uprawnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw – nie wyczerpuje dyspozycji art. 13 ust. 9 zdanie ostatnie u.k.s. Uregulowanie w u.k.s. jest w tym przypadku odmienne od uregulowania z o.p. (por. art. 284a § 2 o.p.), jednak ustawodawca nie odsyła w tym zakresie do o.p., a tworzy normę właściwą kontroli skarbowej.

Oznacza to, że wszczęcie kontroli podatkowej w trybie art. 13 ust. 9 u.k.s. możliwe jest poprzez okazanie legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych nie tylko kontrolowanemu, lecz również osobom wymienionym w art. 281a lub art. 284 § 2 o.p., natomiast usankcjonowanie działań inspektora możliwe jest tylko poprzez doręczenie postanowienia i upoważnienia kontrolowanemu.

Nadzwyczajny tryb wszczęcia postępowania kontrolnego możliwy jest tylko w sytuacjach wyjątkowych, jak ujmuje to ustawodawca – gdy okoliczności faktyczne uzasadniają nie-

⁴¹ Zob. art. 284a § 4 o.p.

zwłoczne podjęcie kontroli. Ocena tych okoliczności należy do pracownika instytucji kontrolującej, chociaż podlega ona weryfikacji, jako że skuteczność podjętych w ten sposób czynności kontrolnych uzależniona jest od wydania postanowienia wszczęciu postępowania kontrolnego oraz uzyskania przez inspektora upoważnienia do kontroli.

Podstawowym trybem wszczynania postępowania kontrolnego jest jednak tryb zwykły.

2.3. Skutki wszczęcia postępowania kontrolnego

Skutkiem wszczęcia postępowania kontrolnego jest pozbawienie kontrolowanego podmiotu prawa do:

- po pierwsze – wystąpienia o interpretację przepisów prawa podatkowego; zgodnie z art. 14a § 1 o.p. organ podatkowy pierwszej instancji ma obowiązek udzielić, na pisemne zapytanie podatnika, płatnika lub inkasenta, pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym;

- po drugie – korekty zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów oraz w ewidencji przychodów, dokonywanych na podstawie § 11 ust. 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 153, poz. 1475 z późn. zm.), w przypadku podatkowej księgi przychodów i rozchodów, oraz – w przypadku ewidencji przychodów – na podstawie § 13 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. Nr 219, poz. 1836 z późn. zm.);

- po trzecie – korekty deklaracji podatkowej⁴²; zgodnie z art. 81 o.p. korekta deklaracji podatkowej następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. Korekta może obejmować deklaracje podatkowe:

1) podatników dotyczące zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa⁴³, jeżeli:

a) w zeznaniach (deklaracjach) dotyczących podatków dochodowych, podatku akcyzowego oraz wpłat z zysku należnych od jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz od przedsiębiorstw państwowych wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek albo wykazali kwotę nadpłaty w wysokości mniejszej od należnej (art. 81a § 1 pkt 1 o.p.),

b) w deklaracjach innych niż dotyczące podatku akcyzowego lub wpłat z zysku należnych od jednoosobowych Spółek Skarbu Państwa lub przedsiębiorstw państwowych, a więc np. w deklaracjach dotyczących podatku dochodowego, wykazali zobowiązanie podatkowe nienależne lub w wysokości większej od należnej i wpłacili zadeklarowany podatek (art. 81a § 1 pkt 2 o.p.),

c) w złożonej deklaracji wykazali zobowiązanie podatkowe w wysokości niższej od należnej albo kwotę nadpłaty lub zwrotu podatku w wysokości większej od należnej (art. 81a § 1 pkt 3 o.p.),

2) płatników, jeżeli w złożonej deklaracji wykazali (art. 81a § 2 pkt 1 o.p.):

a) podatek pobrany w wysokości mniejszej lub większej od należnej,

b) podatek należny w wysokości mniejszej lub większej od pobranej,

3) inkasentów, jeżeli w złożonej deklaracji wykazali (art. 81a § 2 pkt 2 o.p.):

a) podatek należny w wysokości mniejszej od pobranej,

⁴² Zob. art. 81b § 1 pkt 1 o.p.

⁴³ Tzn. wszystkich tych podatków, w których do powstania zobowiązania podatkowego nie potrzeba decyzji organu podatkowego.

b) podatek w wysokości mniejszej lub większej od pobranej.

Uprawnienie do korekty deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej oraz w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola (art. 81b § 1 pkt 1 o.p.), a korekta złożona przez podatnika, płatnika lub inkasenta nie wywołuje skutków prawnych (art. 81b § 2 o.p.).

Po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego wszczętego w wyniku ustaleń kontroli podatnik, płatnik, inkasent mogą skorygować deklarację podatkową w zakresie, w jakim w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie stwierdzono naruszenia prawa lub nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 81b § 1 pkt 2 o.p.).

Odrębnym problemem jest korekta deklaracji w podatku od towarów i usług dokonywana na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 54, poz. 535; dalej: u.p.t.u.). Do uprawnienia tego stosuje się – na podstawie art. 86 ust. 15 u.p.t.u. – postanowienia art. 81b o.p., co oznacza, że uprawnienie do korekty – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie kontrolne – ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego, a korekta złożona w tym okresie, podobnie jak w innych tytułach podatkowych, nie wywołuje skutków prawnych (art. 81 § 2 o.p.). Prawo do korekty powstaje na nowo po upływie tych okresów, z tym że jedynie w zakresie, w jakim w toku postępowania kontrolnego nie stwierdzono naruszenia prawa lub nie wydano decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego.

3. Czynności postępowania kontrolnego

Procedurę kontroli skarbowej określoną w u.k.s. oraz w o.p. zdefiniować można jako ogół czynności podejmowanych przez organ prowadzący postępowania, w imieniu którego działa inspektor oraz – w sytuacjach określonych w u.k.s. – pracownicy jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej, kontrolowanego oraz występujących w jego imieniu przedstawicieli lub pełnomocników, które zmierzają do ustalenia stanu faktycznego, porównania go ze stanem wzorcowym i wydania rozstrzygnięcia. Na procedurę kontroli skarbowej składają się w pierwszej kolejności wszczęcie postępowania, a następnie czynności, których celem jest zebranie materiału dowodowego, udokumentowanego w przepisanej przez prawo formie, stanowiącego podstawę wydania przez organ kontroli skarbowej decyzji lub wyniku kontroli (zob. art. 24, 24a, 27 i 28 u.k.s.).

3.1. Zasady ogólne postępowania kontrolnego

Każde postępowanie administracyjne toczy się według ściśle określonej procedury, w przypadku postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej wynikającej z u.k.s. oraz z o.p., do której odsyła art. 31 ust. 1 u.k.s. W postępowaniu kontrolnym zastosowanie mają zarówno tzw. zasady ogólne postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, określone w art. 120-129 o.p., jak również uregulowania dotyczące przeprowadzania dowodów, komunikowania się z kontrolowanym w toku postępowania, czy pełnomocnictwa oraz praw i obowiązków wszystkich uczestników postępowania kontrolnego.

Ustawodawca wyróżnia dziesięć zasad ogólnych, a więc tych uregulowań, które stanowią integralną część przepisów regulujących procedurę odnośnie zobowiązań podatkowych nie tylko wiążą organ podatkowy na równi z innymi szczegółowymi przepisami tej procedury, odnosząc się tym samym do sposobu prowadzenia postępowania, lecz również są wskazówką interpretacyjną prawa materialnego. Są to:

a) zasada praworządności (art. 120 o.p.),

- b) zasada zaufania do organów kontroli skarbowej (art. 121 § 1 o.p.),
- c) zasada udzielania informacji i wyjaśnień (art. 121 § 2 o.p.),
- d) zasada prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.),
- e) zasada przejrzystości (zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu) (art. 123 § 1 o.p.),
- f) zasada przekonywania (art. 124 o.p.),
- g) zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.),
- h) zasada pisemności (art. 126 o.p.),
- i) zasada dwuinstancyjności (art. 127 o.p.),
- j) zasada jawności (art. 129 o.p.).

Zasada praworządności, wynikająca z art. 120 o.p. – oznacza z jednej strony, że w postępowaniu z zakresu zobowiązań podatkowych nie ma zastosowania zasada, że dozwolone jest to, co nie jest przez prawo zakazane⁴⁴, z drugiej zaś na ocenę poprawności rozstrzygnięcia jednego organu nie wpływa okoliczność, że inny organ nie uwzględni obowiązujących przepisów prawa⁴⁵. Wszystkie organy skarbowe, bez względu na rodzaj prowadzonego postępowania, powinny działać na podstawie przepisów prawa, a więc tych przepisów, na podstawie których dokonują merytorycznych rozstrzygnięć konkretnej sprawy konkretnej strony.

Decyzja organu skarbowego musi mieć zawsze umocowanie w powszechnie obowiązującym źródle prawa, a więc albo w ustawie, albo w rozporządzeniu wydanym na podstawie upoważnienia ustawowego⁴⁶. Musi być to przestrzegane szczególnie w przypadku postępowania kontrolnego, w którym – w odróżnieniu od kontroli podatkowej prowadzonej przez organ podatkowy – mamy do czynienia z władczą ingerencją *sensu stricto* organu podatkowego w prawa i obowiązki jednostki kontrolowanej, a więc taką, która narzucona zostaje w drodze decyzji lub innego indywidualnego aktu prawnego organu administracji publicznej rozstrzygającego sprawę co do jej istoty. Nie oznacza to jednak, że organy przeprowadzające kontrole podatkową mogą uchylić się od stosowania przepisu art. 120 o.p. Nie mogą tego uczynić zarówno na płaszczyźnie proceduralnej, jak i merytorycznej (prawa materialnego).

W tej pierwszej, wszystkie ich działania zmierzające do ustalenia stanu faktycznego muszą mieć umocowanie w przepisach prawa, zaś w tej drugiej – kontrolując wywiązywanie się podatników, płatników, inkasentów lub następców prawnych z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego muszą swoje ustalenia odnosić do przepisów nakładających te obowiązki i przepisów prawa podatkowego, do których ustawodawca w art. 3 pkt 2 o.p. zalicza:

a) ustawy podatkowe, a więc te ustawy, które dotyczą podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników, inkasentów, następców prawnych oraz osób trzecich⁴⁷,

b) wydane na podstawie ustaw podatkowych akty wykonawcze.

Drugą zasadą, która musi być stosowana w toku każdej kontroli – i to zarówno tej wykonywanej przez organy podatkowe, jak i tej sprawowanej przez organy kontroli skarbowej – jest zasada zaufania do organów prowadzących postępowanie, wyrażona w art. 121 § 1 o.p. Każde postępowanie administracyjne, również kontrolne, powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego czy organu kontroli skarbowej.

⁴⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r., sygn. III SA 167/00, Lex 47930.

⁴⁵ Zob. wyrok NSA z dnia 26 listopada 1999 r., sygn. SA/Lu 1139/98, Lex 39779.

⁴⁶ Zob. art. 87 – 94 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483).

⁴⁷ Zob. art. 3 pkt 1 o.p.

W sprawach zobowiązań podatkowych zaufanie budzić może tylko takie działanie organu kontrolnego, które nie będzie miało charakteru jednokierunkowo fiskalnego, co oznacza, że w procesie wykładni prawa wykluczone jest posługiwanie się regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa (*in dubio pro fisco*)⁴⁸.

Co prawda w art. 291 § 3 o.p. ustawodawca stanowi, że w przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń do protokołu dokumentującego czynności kontrolne przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli, ale nie oznacza to prawa dla kontrolujących do zawierania w tym protokole tylko ustaleń profiskalnych i wykorzystywania faktu nieskorzystania przez kontrolowanego z prawa wynikającego z art. 291 § 1 o.p.

Materiały (dokumenty) zgromadzone w toku kontroli skarbowej stanowią jeden z rodzajów dowodów w rozumieniu art. 180 § 1 o.p., na których oparte jest rozstrzygnięcie sprawy, co oznacza, że nie mogą być one zbierane w sposób jednokierunkowo fiskalny. Organ prowadzący kontrolę ma obowiązek tak przeprowadzać czynności tej kontroli, aby można było stwierdzić, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, czy też nie. Temu celowi służy zarówno zachowanie zasady praworządności (art. 120 o.p.), zaufania do organu prowadzącego postępowanie (art. 121 § 1 o.p.), jak i następna z zasad – prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.), nakazująca organowi kontroli skarbowej podejmowanie w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

Zasada ta ma pierwszoplanowe znaczenie nie tylko w toku postępowania podatkowego, czy kontrolnego, którego następstwem jest wydanie rozstrzygnięcia, lecz również w toku kontroli podatkowej, której celem jest sprawdzenie czy kontrolowany wywiązuje się z nałożonych na niego obowiązków. Ocena tego jest możliwa tylko w oparciu o rzetelnie i kompletnie zgromadzony materiał dowodowy. Organ kontroli skarbowej narusza prawo nie tylko w wypadku wadliwej oceny prawnej stanu faktycznego, czy wadliwego zastosowania prawa, ale i w równym stopniu wtedy, gdy prawidłowo zastosuje prawo do wadliwie ustalonego stanu faktycznego. Niezgodne z prawdą ustalenie stanu faktycznego prowadzi w postępowaniu do naruszenia prawa. Warunkiem prawidłowego ustalenia stanu faktycznego jest nie tylko ustalenie faktów zgodnie z rzeczywistością, ale również prawidłowa ocena prawna wszystkich prawotwórczych w danej sprawie faktów.

Ani stan faktyczny, ani norma prawna, według której organ ocenia prawotwórczość faktów, nie są dane w stanie gotowym. Należy dokonać ich poszukiwania według obowiązujących reguł proceduralnych. Fakt prawotwórczy musi być ustalony w sposób obiektywny.⁴⁹

Wprawdzie przepis art. 122 o.p. nakłada na organy kontroli skarbowej obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, jednakże nie może to oznaczać obciążenia organu nieograniczonym obowiązkiem poszukiwania faktów mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, w szczególności w sytuacji, gdy podatnik nawet nie sygnalizował istnienia innych dowodów.⁵⁰ Podatnik nie może czuć się zwolnionym od współdziałania z organem podatkowym w realizacji obowiązku wyczerpującego zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza jeśli nieudowodnienie określonej czynności faktycznej może prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla strony.⁵¹

Z zasadą prawdy obiektywnej związana jest nierozzerwalnie zasada udziału kontrolowanego w postępowaniu kontrolnym. Zasada ta realizowana jest w kontroli skarbowej od samego momentu jej wszczęcia do zakończenia poprzez zapisy nakazujące organowi kontroli

⁴⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. III SA 680/99, Lex 44322.

⁴⁹ Zob. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. I SA/Lu 1608/98, Lex 45250.

⁵⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2000 r., sygn. III SA 1252/99, Lex 43953.

⁵¹ Zob. wyrok NSA z dnia 22 maja 2000 r., sygn. I SA/Lu 249/99, Lex 45373.

skarbowej informowanie kontrolowanego o wszelkich czynnościach kontrolnych podejmowanych przez organ prowadzący kontrolę, jak też uprawniające kontrolowanego do brania czynnego udziału w tych czynnościach. Należy przywołać w tym miejscu:

1) 13 ust. 2 u.k.s., który skuteczność wszczęcia postępowania kontrolnego wiąże z doręczeniem postanowienia o jego wszczęciu;

2) art. 13 ust. 9 u.k.s. który skuteczność wszczęcia kontroli w trybie nadzwyczajnym wiąże z doręczeniem kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz upoważnienia do przeprowadzenia kontroli, sankcjonując brak takiego doręczenia niemożnością uznania dokumentów zebranych z naruszeniem dyspozycji art. 13 ust. 9 za dowód w postępowaniu kontrolnym (por. art. 284a § 3 o.p. w zw. z art. 13. ust. 10 u.k.s.).

Oba przepisy u.k.s. – art. 13 ust. 2 art. 13 ust. 9. – normujące zasady wszczynania postępowania kontrolnego jednoznacznie przesądza o braku możliwości skutecznego podjęcia i kontynuowania czynności kontrolnych bez poinformowania o tym fakcie kontrolowanego. O obowiązku zapewnienia stronie (kontrolowanemu) możliwości udziału w czynnościach kontrolnych w sposób dyrektywny decyduje art. 285 § 1 o.p., w którym ustawodawca umożliwia i nakazuje przeprowadzenie czynności kontrolnych bądź w obecności kontrolowanego (osób go reprezentujących), bądź w obecności osoby wskazanej przez niego. Odstępstwo od tej zasady jest możliwe tylko wówczas, gdy kontrolowany sam zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285 § 1 o.p.), bądź będzie nieobecny lub – w przypadku, gdy kontrola dotyczy osób prawnych, bądź jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej – nieobecne będą osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (art. 285 § 3 o.p.).

W tym ostatnim przypadku czynności kontrolne, z wyjątkiem czynności dotyczących przeprowadzenia dowodu z ksiąg, ewidencji, zapisków lub innych dokumentów wykonywane są w obecności przywołanego świadka. Dotyczy to w szczególności inwentaryzacji, oględzin maszyn i pomieszczeń oraz zabezpieczania dowodów.

Warunkiem skuteczności prawnej w przypadku rezygnacji kontrolowanego z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych jest zachowanie w tym zakresie formy pisemnej, przy czym ustawodawca nie ogranicza tego wymogu tylko do kontrolowanego, lecz – w przypadku ustnej rezygnacji przez niego z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych i jednocześnie odmowy złożenia pisemnego oświadczenia o tym fakcie – umożliwia kontrolującemu potwierdzenie tego faktu poprzez dokonanie adnotacji i dołączenie jej do protokołu dokumentującego przebieg czynności kontrolnych.

Ustawodawca w treści art. 285 § 1 i 2 o.p. nie przesądza ani momentu postępowania, w którym kontrolowany może zrezygnować z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych, ani też czy rezygnacja może dotyczyć wszystkich, czy tylko określonych przez kontrolowanego czynności kontrolnych i czy może on ją wycofać. Brak wskazówek w tym zakresie oznacza, że kontrolowany może zrezygnować z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych w każdym momencie kontroli podatkowej prowadzonej w toku postępowania kontrolnego, a jego rezygnacja może dotyczyć wszystkich czynności tego postępowania, jak i czynności ściśle oznaczonych co do rodzaju; rezygnacja kontrolowanego może zostać przez niego wycofana w każdym momencie, co skutkuje jednakże tylko wobec tych czynności, które nie zostały podjęte lub zakończone.

Zasada czynnego udziału kontrolowanego w toku postępowania kontrolnego realizowana jest również poprzez umożliwienie kontrolowanemu przeglądania akt sprawy, sporządzenie z nich notatek, kopii lub odpisów (art. 178 o.p.) oraz przyznanie kontrolowanemu prawa żądania przeprowadzenia dowodu (art. 188 o.p.).

Kolejną zasadą ogólną postępowania administracyjnego jest zasada przekonywania stron. Ma ona w postępowaniu kontrolnym szczególne znaczenie z uwagi na treść art. 291 § 3 o.p., w którym ustawodawca postanawia, że niezłożenie przez kontrolowanego wyjaśnień

lub zastrzeżeń do treści protokołu dokumentującego przebieg czynności kontrolnych oznacza niekwestionowanie przez niego ustaleń kontroli. Zasad przekonywania kontrolowanego musi być stosowana w szczególnym powiązaniu z zasadą zaufania do organów kontroli skarbowej (art.120 o.p.) i zasadą udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem kontroli, ale również przepisach proceduralnych i skutkach, które niosą one za sobą dla kontrolowanego.

Kontrolujący muszą w toku prowadzonych czynności również respektować zasadę szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.), która uniemożliwia bezpodstawne przedłużanie kontroli. Zasada ta w sposób praktyczny realizowana jest w art. 284b o.p., który z jednej strony nakazuje zakończenie czynności kontroli bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu do kontroli (§ 1), z drugiej zaś zobowiązuje organ prowadzący kontrolę do zawiadomienia kontrolowanego o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, podania przyczyn przedłużenia terminu i wskazania nowego terminu zakończenia kontroli (§ 2).

Sankcją proceduralną za niezastosowanie się do dyspozycji art. 284b § 2 o.p. jest brak możliwości uznania za dowód w postępowaniu podatkowym (kontrolnym) dokumentów dotyczących czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu ważności upoważnienia do kontroli. Stosowanie zasady szybkości i prostoty postępowania nie może pozbawiać kontrolowanego prawa korzystania z jego proceduralnych prerogatyw, a fakt ten nie może być podawany przez organ kontrolujący jako powód przewlekłości kontroli⁵².

W toku kontroli skarbowej w pełni ma zastosowanie również zasada pisemności, wyrażona w art. 126 o.p., oznaczająca, że sprawy podatkowe załatwiane są pisemnie, chyba że przepisy szczególne stanowią odmiennie. W formie pisemnej powinny być dokumentowane nie tylko czynności przeprowadzane przez kontrolującego, ale również wszelkie oświadczenia i pełnomocnictwa kontrolowanego powinny mieć taką formę.

Postępowanie kontrolne jest jawne wyłącznie dla kontrolowanego (art.129 o.p.), a wszelkie dane zawarte w aktach kontroli objęte są tajemnicą skarbową⁵³, za naruszenie której grozi sankcja karna z art. 266 § 2 k.k.

3.2. Kontrola podatkowa w toku postępowania kontrolnego

Każde postępowanie kontrolne ma na celu przede wszystkim ustalenie stanu rzeczywistego, bowiem tylko prawidłowe jego ustalenie umożliwi porównanie go ze wzorem i wyciągnięcie wniosków. Do działań zmierzających do ustalenia stanu rzeczywistego zaliczyć należy wszelkie działania kontrolne, takie jak badanie ksiąg, ewidencji, oględziny, zabezpieczenia itp., które przed nowelizacją u.k.s. dokonaną u.p.w.u.s.g. nie stanowiły odrębnego zamkniętego ciągu czynności postępowania kontrolnego. Nie były one w szczególności w postępowaniu tym wyodrębnione ani przez określenie prawnych mechanizmów ich wszczęcia, ani formy ich zakończenia, aczkolwiek miały do nich zastosowanie postanowienia o.p. dotyczące kontroli podatkowej, przy czym – co istotne – miały one zastosowanie zarówno w sprawach z zakresu zobowiązań podatkowych, jak i z zakresu prawa celnego i innych, w których organ kontroli skarbowej był właściwy.

Sytuacja ta uległa zmianie od 21.08.2004 r. wraz z nowelizacją u.k.s. dokonaną u.p.w.u.s.g., która jako jedną z czynności postępowania kontrolnego wprowadziła kontrolę podatkową. Oznacza to, że od 21.08.2004 r. taka czynność, czy raczej ciąg czynności, nazywany kontrolą podatkową, może być dokonywana wyłącznie w toku postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest:

⁵² Zob. wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., sygn. I SA/Łd 2165/98, ONSA nr 1 z 2002 r.

⁵³ Zob. art. 293 § 2 pkt 3 o.p.

- a) rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.),
- b) ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.s.),
- c) dochody nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.s.).

Kontrola podatkowa nie może być natomiast przeprowadzona, jeżeli zakresem postępowania kontrolnego objęte są inne zagadnienia niż wynikające ze zobowiązań podatkowych, a więc m.in. z zakresu prawa celnego, dewizowego, dotacji i subwencji, mienia państwowego.

Ustawodawca wprowadzając takie rozwiązanie do u.k.s. ograniczył więc możliwość stosowania przepisów art. 281-292 o.p. tylko do spraw z zakresu zobowiązań podatkowych.

3.2.1. Zakres podmiotowy kontroli podatkowej prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego

Podmiotami kontroli podatkowej mogą być (por. art. 281 § 1 o.p.):

1) podatnicy, a więc – zgodnie z art. 7 § 1 o.p. – osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej podlegające na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu,

2) płatnicy, a więc – zgodnie z art. 8 o.p. – osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej obowiązane na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia, pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu,

3) inkasenci, a więc – zgodnie z art. 9 o.p. – osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej obowiązane do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu,

4) następcy prawni, do których o.p. zalicza:

a) osoby prawne:

- związane (powstałe) w wyniku łączenia się poprzez zawiązanie nowej spółki⁵⁴ (art. 93 § 1 o.p.):

- osób prawnych,
- spółek osobowych prawa handlowego, a więc spółki jawnej, spółki partnerskiej, spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej,
- spółek osobowych i kapitałowych prawa handlowego

- przejmujące, w drodze łączenia się przez przejęcie, majątek spółki przejmowanej⁵⁵ (art. 93 § 2 o.p.), tzn.:

- innej osoby prawnej lub innych osób prawnych,
- spółki (spółek) osobowej prawa handlowego,
- związane (powstałe) w wyniku⁵⁶ (art. 93a § 1 o.p.):
- przekształcenia innej osoby prawnej,
- przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej,

- podziału innej osoby prawnej (art. 93c o.p.), który może nastąpić poprzez⁵⁷:

⁵⁴ Taką możliwość przewiduje art. 491 ustawy z dn. 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94 poz. 1037 z późn. zm., dalej K.s.h.).

⁵⁵ Taką możliwość przewiduje art. 491 i art. 492 §1 pkt 1 K.s.h.

⁵⁶ Taką możliwość przewiduje art. 551 i n. K.s.h.

⁵⁷ Taka możliwość przewiduje art. 529 §1K.s.h.

- przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na inne spółki za udziały lub akcje spółki przejmującej, które obejmują wspólnicy spółki dzielonej (podział przez przejęcie),
- zawiązanie nowych spółek, na które przechodzi cały majątek spółki dzielonej za udziały lub akcje nowych spółek (podział przez zawiązanie nowych spółek),
- przeniesienie całego majątku spółki dzielonej na istniejącą i na nowo zawiązaną spółkę lub spółki (podział przez przejęcie i zawiązanie nowej spółki),
- przeniesienie części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę lub na spółkę nowo zawiązaną (podział przez wydzielenie).

b) spółki osobowe prawa handlowego zawiązane (powstałe) w wyniku przekształcenia⁵⁸ (art. 93a § 2 pkt 1 o.p.):

- spółki niemającej osobowości prawnej,
- spółki kapitałowej,

c) spółki niemające osobowości prawnej, do których osoba fizyczna wniosła, na pokrycie udziału, wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa (art. 93a § 2 pkt 2 o.p.),

d) podmioty powstałe w wyniku łączenia się lub przekształcenia komunalnych zakładów budżetowych⁵⁹ (art. 93b o.p.),

e) spadkobierców (art. 97 i n. o.p.).

3.2.2. Cele kontroli podatkowej prowadzonej w toku postępowania kontrolnego

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a więc z ustaw podatkowych i wydanych na podstawie delegacji ustawowych przepisów wykonawczych.

Do obowiązków z zakresu prawa podatkowego zaliczyć należy:

- 1) obowiązek dokonania i aktualizowania zgłoszenia rejestracyjnego,
- 2) obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych,
- 3) obowiązek przechowywania ksiąg podatkowych i związanych z nimi dokumentów przez określony ustawowo czas,
- 4) obowiązek wystawiania rachunków przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą,
- 5) obowiązek kolejnego numerowania wystawionych rachunków,
- 6) obowiązek przechowywania rachunków przez określony ustawowo czas,
- 7) obowiązek składania deklaracji (zeznań, wykazów, informacji) podatkowych,
- 8) obowiązek terminowego regulowania powstałego zobowiązania podatkowego.

Są to wszystkie rygory ustawowe, którym obowiązany jest poddać się podatnik, płatnik, inkasent oraz następca prawny, mające doprowadzić do skonkretyzowania – zdefiniowanego w art. 4 o.p. – obowiązku podatkowego, a więc przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe, o którym mowa w art. 5 o.p., a następnie do jego wykonania. Kontroli organów skarbowych – w tym przypadku organów kontroli skarbowej – poddane zostały również wszystkie materialne elementy brane pod uwagę przy ustalaniu zobowiązania podatkowego, a więc w pierwszej kolejności normatywny przedmiot opodatkowania, a także normatywna podstawa opodatkowania, stosowanie stawek podatkowych oraz zasady stosowania ulg (odliczeń i wyłączeń) podatkowych, które regulowane są w materialnym prawie podatkowym, przede wszystkim w ustawach nakładających obowiązek podatkowy w poszczególnych podatkach.

Wprowadzając do u.k.s. rozwiązanie polegające na wyodrębnieniu kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego ustawodawca nie przesądza, czy kontrola ta może być wszczęta wyłącznie z urzędu, czy też na żądanie strony. Art. 282 o.p., do którego odsyła

⁵⁸ Taką możliwość przewiduje art. 551 i n. K.s.h.

⁵⁹ Zob. ustawę z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 1997 r. Nr 9, poz. 43 ze zm.).

ustawodawca w art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 4 u.k.s. stanowi, że kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu.

Jednocześnie w art. 123 § 1 o.p., który ma zastosowanie w toku postępowania kontrolnego na podstawie art. 31 ust. 1 i ust. 2 pkt 3 u.k.s., ustawodawca stanowi, że organ prowadzący postępowanie – w tym przypadku organ kontroli skarbowej – obowiązany jest zapewnić stronie czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić jej wypowiedzenie się co do zebranego całego materiału dowodowego. Oznacza to nie tylko możliwość uczestniczenia przez kontrolowanego (stronę postępowania kontrolnego) w czynnościach podjętych z inicjatywy organu prowadzącego postępowanie, lecz również prawo zgłaszania własnych środków dowodowych, przy czym – zgodnie z art. 188 o.p. – żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu powinno być uwzględnione, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, a nie zostały one stwierdzone wystarczająco innym dowodem. Dowodem w postępowaniu kontrolnym może być wszystko, co mogłoby się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 o.p.).

Do dowodów ustawodawca zalicza również materiały zgromadzone w toku kontroli podatkowej (por. art. 181 o.p.). Stronie (kontrolowanemu) nie można więc odmówić prawa złożenia wniosku o podjęcie przez organ kontroli skarbowej kontroli podatkowej, jednak kontrola ta wszczęta może być tylko przez ten organ, według procedury wynikającej z u.k.s. i u.s.g., a wniosek strony może zostać załatwiony odmownie tylko wówczas, gdy organ kontroli skarbowej uzna, że okoliczności, które mogą być przedmiotem dowodu zostały wystarczająco potwierdzone innym dowodem.

3.2.3. Tryby wszczynania kontroli podatkowej prowadzonej przez organ kontroli skarbowej

Ustawa o k.s. wyróżnia dwa tryby wszczęcia kontroli podatkowej:

- a) zwyczajny,
- b) nadzwyczajny.

Ad a) Kontrola podatkowa w trybie zwykłym może być wszczęta tylko po uprzednim wszczęciu postępowania kontrolnego, co wynika wprost z treści art. 13 ust. 3 u.k.s. Jest ona prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia organu kontroli skarbowej (art. 13 ust. 4 u.k.s. i art. 79 ust. 1 u.s.g.), a jej wszczęcie następuje poprzez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia (art. 13 ust. 5 u.k.s. i art. 79 ust. 1 u.s.g.). Podstawę prawną wydania upoważnienia inspektorowi oraz pracownikom jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej niebędącymi inspektorami stanowi:

1) gdy upoważnienie wydaje Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej:

a) art.10 ust.2 pkt 5 u.k.s. – jeżeli upoważnienie obejmuje inspektorów i pracowników zatrudnionych w komórkach organizacyjnych wyodrębnionych w strukturze organizacyjnej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych,

b) art.10 ust. 2 pkt 7 – w przypadku upoważnienia inspektorów i pracowników zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej, do wykonywania czynności kontrolnych poza terytorialnym zasięgiem działania zatrudniającego ich urzędu,

2) gdy upoważnienie wydaje dyrektor urzędu kontroli skarbowej – art. 11 ust. 2 pkt 3 u.k.s.

Dodatkowo jako podstawę prawną należy podać:

a) w przypadku przedsiębiorców w rozumieniu u.s.g. – art. 79 ust. 1 u.s.g.,

b) w przypadku podmiotów nie zaliczanych do przedsiębiorców w rozumieniu u.s.g. – art. 13 ust. 4 u.k.s.

Elementami niezbędnymi upoważnienia wydawanego na podstawie art. 79 ust. 1 u.s.g. są (art. 79 ust. 4 u.s.g.):

- a) podstawa prawna,
- b) oznaczenie organu kontroli,
- c) data i miejsce wystawienia,
- d) imię i nazwisko pracownika organu kontroli uprawnionego do wykonania kontroli,
- e) numer legitymacji służbowej pracownika upoważnionego do wykonania kontroli,
- f) firma przedsiębiorcy objętego kontrolą,
- g) zakres przedmiotowy kontroli,
- h) data rozpoczęcia kontroli,
- i) przewidywany termin zakończenia kontroli,
- j) podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji,
- k) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego przedsiębiorcy.

Podobne elementy powinno zawierać upoważnienie do kontroli podatkowej wydane w stosunku do podmiotu niebędącego przedsiębiorcą. Art. 13 ust. 6 u.k.s. zalicza do nich:

1) wskazanie podstawy prawnej kontroli; ten element powinien zawierać bądź odwołanie do przepisów u.s.g. (w przypadku kontroli przedsiębiorców), bądź u.k.s. (w przypadku kontroli podmiotów niebędących przedsiębiorcami w rozumieniu u.s.g.);

2) oznaczenie organu kontroli skarbowej, a więc w zależności od właściwości rzeczowej i miejscowej – Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej;

3) data i miejsce wystawienia;

4) imię i nazwisko inspektora, imiona i nazwiska pracowników, wykonujących czynności kontrolne, w tym także – jeżeli osoby takie będą brać udział w czynnościach kontrolnych – imiona i nazwiska osób uprawnionych do wzięcia udziału w takiej kontroli na podstawie ratyfikowanych przez RP umów międzynarodowych (możliwość uczestniczenia w czynnościach kontrolnych przez tę grupę osób przewiduje art. 13 ust. 8 u.k.s.). Czynności kontrolne przeprowadza inspektor kontroli skarbowej samodzielnie, a pracownik niebędący inspektorem tylko pod nadzorem tego pierwszego (art. 38 ust. 3 u.k.s.). Możliwość podjęcia czynności kontrolnych przez inspektora uzależniona jest m.in. od wypełnienia dyrektyw u.k.s. w zakresie właściwości miejscowej.

Generalna zasada, według której ustalana jest właściwość miejscowa inspektorów kontroli skarbowej, została wyrażona przez ustawodawcę w art. 9a ust. 6 i 7 u.k.s. Stanowi ona, że właściwość miejscową inspektorów kontroli skarbowej określa się według terytorialnego zasięgu działania jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej. W przypadku inspektorów zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej – właściwość ta będzie uzależniona od terytorialnego zasięgu działania urzędu kontroli skarbowej (art. 9a ust. 6 u.k.s.), na terenie którego znajduje się siedziba kontrolowanego podmiotu. Oznacza to – w kontekście rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. Nr 209, poz. 2027) – że uprawnienia do prowadzenia kontroli skarbowej inspektorów zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej pokrywają się z granicami województw. Takie ograniczenie nie zostało nałożone na inspektorów kontroli skarbowej zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Są oni bowiem uprawnieni do przeprowadzania kontroli na całym terytorium RP (art. 9a ust. 7 u.k.s.).

Od zasady wyrażonej w art. 9a ust. 6 u.k.s. – dotyczącej inspektorów kontroli skarbowej zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej – ustawodawca czyni dwa wyjątki. Zostały one zapisane w art. 9a ust. 3 i 8 u.k.s. Pierwszy, zwarty w art. 9a ust. 3 u.k.s., umożliwia kontrolę oddziałów (zakładów) podmiotu kontrolowanego również inspektorom zatrudnionym w urzędzie

dzie kontroli skarbowej, na którego terenie działania znajdują się te zakłady (oddziały), a nie tylko inspektorom zatrudnionym w urzędzie kontroli skarbowej, na którego terenie działania znajduje się siedziba podmiotu.

Poprzez zapis z art. 9a ust. 3 u.k.s. ustawodawca odstąpił od określania właściwości miejscowej inspektorów kontroli skarbowej zatrudnionych w urzędach kontroli skarbowej tylko według kryterium miejsca siedziby podmiotu kontrolowanego. Z treści komentowanego przepisu wynika jednak, że kryterium to ma podstawowe znaczenie przy określaniu właściwości miejscowej inspektora kontroli skarbowej. Jeżeli podmiot kontrolowany ma oddziały (zakłady) położone na terenie działania innego urzędu kontroli skarbowej niż właściwy dla siedziby tego podmiotu inspektorem uprawnionym do kontroli tego oddziału (zakładu) jest w pierwszej kolejności inspektor właściwy ze względu na siedzibę podmiotu kontrolowanego, co nie wyłącza uprawnień inspektora właściwego ze względu na miejsce położenia zakładu (oddziału). Wnioski takie wypływają z użycia przez ustawodawcę w treści art. 9a ust. 3 u.k.s. słowa „również”. Przede wszystkim uprawnienie do kontroli oddziału (zakładu) ma więc inspektor właściwy ze względu na miejsce siedziby podmiotu kontrolowanego, ale również inspektor właściwy ze względu na miejsce położenia oddziału. W przypadku przedsiębiorstwa wielozakładowego do inspektorów, których właściwość do kontroli ustalana jest według kryterium miejsca położenia siedziby przedsiębiorstwa nie ma zastosowania przepis art. 9a ust. 8 u.k.s., który umożliwia

Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej upoważnienie inspektora do przeprowadzenia kontroli poza obszarem jego właściwości miejscowej. Przepis ten będzie miał zastosowanie w sytuacji przeciwnej. Umożliwia on upoważnienie inspektora kontroli skarbowej kontrolującego jeden z oddziałów (zakładów) podmiotu gospodarczego do kontroli innego zakładu (oddziału) lub siedziby tego podmiotu, jeżeli znajdują się one na terenie działania innego lub innych urzędów kontroli skarbowej;

5) numer legitymacji służbowej inspektora i upoważnionych pracowników;

6) oznaczenie kontrolowanego, na które składają się:

a) imię i nazwisko (nazwa) kontrolowanego,

b) adres zamieszkania (adres siedziby) kontrolowanego;

7) wskazanie daty rozpoczęcia kontroli i przewidywany termin zakończenia kontroli, przy czym ten ostatni termin ten nie może wykraczać poza termin wynikający z postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. W przypadku nieokreślenia tego terminu w postanowieniu – poza termin ustawowy wynikający z o.p. lub w przypadku przedsiębiorców – z u.s.g.; w zasadzie nie do spełnienia jest, w przypadku podmiotów niebędących przedsiębiorcami, podanie w upoważnieniu terminu rozpoczęcia kontroli, bowiem – zgodnie z art. 13 ust. 5 u.k.s. wszczęcie kontroli podatkowej następuje poprzez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do kontroli, a więc z tym dniem następuje rozpoczęcie kontroli podatkowej prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego; możliwe jest natomiast podanie terminu rozpoczęcia wykonywania czynności kontrolnych przez upoważnionego pracownika;

8) zakres kontroli, przy czym zakres ten nie może wychodzić nie tylko poza zakres kontroli skarbowej określony w art. 2 i 3 u.k.s. w odniesieniu do zobowiązań podatkowych, lecz również poza cele zdefiniowane w art. 281 § 2 o.p.;

9) podpis osoby udzielające upoważnienia, z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji; upoważnienia udzielić może wyłącznie Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej lub właściwy miejscowo dyrektor urzędu kontroli skarbowej;

10) prawa i obowiązki kontrolowanego; do podstawowych praw kontrolowanego należą: prawo uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.), prawo działania przez pełnomocnika (art. 136 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.), prawo przeglądania akt postępowania, sporządzania ich kopii i odpisów oraz uwierzytelniania tych kopii (art. 178 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.), prawo żądania przeprowadzenia dowodu

(art. 188 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.), prawo złożenia wyjaśnień i zastrzeżeń do ustaleń kontroli (art. 291 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.), prawo wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego (art. 24 ust. 2 u.k.s.); do podstawowych obowiązków kontrolowanego należą:

a) obowiązek wskazania, w formie pisemnej, osoby upoważnionej do działania w imieniu kontrolowanego, w szczególności w czasie jego nieobecności (art. 284 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

b) obowiązek zapewnienia dostępności do ksiąg rachunkowych (art. 285a § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

c) obowiązek złożenia, na żądanie kontrolującego, oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień (art. 285a § 3 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

d) obowiązek umożliwienia kontrolującemu wykonania czynności kontrolnych (art. 287 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

e) obowiązek umożliwienia dokumentowania stanu faktycznego za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz magnetycznych, optycznych i elektronicznych nośników informacji (art. 287 § 1 pkt 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

f) obowiązek przedstawienia, na żądanie kontrolującego, tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli (art. 287 § 1 pkt 2 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

g) obowiązek udzielenia, w wyznaczonym terminie, wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli (art. 287 § 3 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.),

h) obowiązek zapewnienia kontrolującemu warunków do pracy (samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów) – art. 287 § 3 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.,

i) obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w przypadku wyjazdu z kraju (art. 145 § 3 i art. 147 § 1 i 2 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.).

Ad b) Tryb nadzwyczajny wszczęcia kontroli podatkowej tym różni się od trybu zwykłego, że wszczęcie kontroli może nastąpić bez wydania i doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz uzyskania przez inspektora formalnego upoważnienia, a tylko za okazaniem legitymacji służbowej. Umożliwia on więc wszczęcie kontroli przed formalnym wszczęciem postępowania kontrolnego, które jest następstwem działań inspektora kontroli skarbowej.

Tryb ten – według art. 13 ust. 9 u.k.s. – może być zastosowany, gdy okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne podjęcie kontroli. Ocena tych okoliczności należy do pracownika instytucji kontrolującej, chociaż podlega ona weryfikacji, jako że skuteczność podjętych w ten sposób czynności kontrolnych uzależniona jest od wydania postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz uzyskania przez inspektora upoważnienia do kontroli. Nie jest to jednak warunek wystarczający ważności ustaleń dokonanych w toku takich czynności, aczkolwiek konieczny.

Drugim warunkiem uzależniającym skuteczność czynności kontrolnych podjętych bez upoważnienia jest doręczenie postanowienia i upoważnienia kontrolowanemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia postępowania⁶⁰. Niedotrzymanie tego terminu powoduje – zgodnie z art. 284a § 3 o.p., stosowanym w kontroli podatkowej prowadzonej przez organ kontroli skarbowej na podstawie art. 13 ust. 10 u.k.s. – że dokumenty z czynności kontrolnych nie stanowią dowodu w postępowaniu kontrolnym. Oczywiście termin ten nie biegnie, jeżeli nie można ustalić danych identyfikujących kontrolo-

⁶⁰ Zob. art. 13 ust. 9 u.k.s.

wanego; upoważnienie doręczane jest wówczas po ustaleniu tych danych⁶¹. Jeżeli w okresie 30 dni od dnia wszczęcia postępowania kontrolnego w trybie 13 ust. 9 u.k.s. nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego postępowanie kontrolne może być umorzone, przy czym:

a) umorzone postępowanie może być w każdym czasie wznowione, gdy zostanie ustalony podmiot, w stosunku do którego może być ono prowadzone (art. 284a § 5 o.p. w zw. z art. 13 ust. 10 u.k.s.),

b) zarówno umorzenie postępowania kontrolnego, jak i jego podjęcie po umorzeniu następuje w drodze postanowienia (art. 284a § 6 o.p. w zw. z art. 13 ust. 10 u.k.s.), z tym że postanowienie o umorzeniu pozostawiane jest w aktach kontroli, zaś postanowienie o wznowieniu umorzonego postępowania doręczane jest kontrolowanemu.

3.2.4. Ograniczenia z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stosowane w kontroli podatkowej

Długość kontroli podatkowej prowadzonej przez organ kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego nie jest ograniczona przepisami u.s.g. – co wynika z art. 83 ust. 2 pkt 3 u.s.g. – a jedynie długością postępowania kontrolnego. W tym zakresie obowiązują art. 139 - 141 o.p.

Do kontroli podatkowej nie mają zastosowania również ograniczenia z art. 82 ust. 1 u.s.g. dotyczące zakazu podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, bowiem – zgodnie z art. 82 ust. 1 pkt 3 u.s.g. – zasada ta nie ma zastosowania, gdy odrębne przepisy przewidują możliwość przeprowadzenia kontroli w toku postępowania prowadzonego przez organ. Co więcej, wszelkie ograniczenia w tym zakresie wynikające z u.s.g. mogą dotyczyć tylko kontroli dotyczącej przedsiębiorcy, a nie jego źródeł przychodów poza działalnością gospodarczą.

Ustawa ta za przedsiębiorcę uznaje osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, prowadzące we własnym imieniu działalność gospodarczą (art. 4 ust. 1 u.s.g.) tzn. zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz w zakresie poszukiwania, rozpoznawania i wydobywania kopalin ze złóż, a także działalność zawodową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły (art. 2 u.s.g.). Do działalności gospodarczej w rozumieniu u.s.g. nie zalicza się żadnej innej aktywności osób fizycznych, prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej niż zdefiniowana w art. 2 u.s.g. Co więcej, przepisy u.s.g. nie będą stosowane – podobnie, jak przepisy uchylonej przez u.s.g. ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 101, poz. 1178 ze zmian.; dalej: u. pr. dział. gosp.) – do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie (art. 3 u.s.g.):

- a) upraw rolnych,
- b) chowu i hodowli zwierząt,
- c) ogrodnictwa,
- d) warzywnictwa,
- e) leśnictwa,
- f) rybactwa śródlądowego,
- g) wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych usług związanych z pobytem turystów.

Zapisy takie oznaczają, że za przedsiębiorcę w rozumieniu u.s.g. uznać można tylko podmiot, który wykonuje działalność zdefiniowaną w art. 2 u.s.g., z wyłączeniem działalności rolniczej, zdefiniowanej w art. 3 u.s.g. Tylko do takich podmiotów będą miały zastosowanie postanowienia art. 77-84 u.s.g., a więc również:

⁶¹ Zob. art. 284a § 4 o.p.

a) art. 82 u.s.g. – który zabrania podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli u przedsiębiorcy bez jego zgody,

b) art. 83 u.s.g. – który określa czas trwania kontroli u przedsiębiorców.

Przepisy te nie będą więc miały zastosowania do:

1) przedsiębiorców-rolników wykonujących działalność wytwórczą w rolnictwie w zakresie upraw rolnych, chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, którzy podlegają opodatkowaniu:

a) podatkiem rolnym na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zmian.),

b) podatkiem leśnym na podstawie ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 ze zmian.),

c) podatkiem od towarów i usług na podstawie u.p.t.u.; ustawa ta w art. 15 ust. 2 za działalność gospodarczą dla celów podatku od towarów i usług uznaje wszelką działalność producentów, handlowców i usługodawców, również działalność rolników, podmiotów pozyskujących zasoby naturalne, a także wykonujących wolne zawody; wyróżnikiem działalności gospodarczej zdefiniowanej dla potrzeb podatku od towarów i usług jest częstotliwość wykonywanych czynności, przy czym do działalności gospodarczej art. 15 ust. 2 u.p.t.u. zalicza również jednorazowe wykonanie czynności, jeżeli okoliczności wskazują na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy; na definicje działalności gospodarczej z u.s.g. oraz z u.p.t.u. należy nałożyć jeszcze definicje z ustawy z dnia 26 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zmian.; dalej u.p.d.f.), ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 ze zmian.) i o.p.; tylko ostatnia ze wspomnianych ustaw odsyła przy definiowaniu działalności gospodarczej do u.s.g.; już samo zestawienie wszystkich tych definicji obrazuje jakie problemy mogą powstać przy rozpoczynaniu kontroli;

2) rolników świadczących usługi w zakresie:

a) wynajmowania pokoi,

b) sprzedaży posiłków domowych,

c) świadczenia w gospodarstwach domowych innych usług związanych z pobytem turystów.

Przepisy u.s.g. będą miały natomiast zastosowanie do rolników świadczących usługi:

- o charakterze agrotechnicznym i przewozowym, świadczone na rzecz kół łowieckich,
- polegające na przewozie mleka do punktów skupu, zrywce i wywózce drewna z lasu do punktów przeładunkowych oraz przewozie uczniów do szkół,
- w zakresie sprzedaży piasku, żwiru, kamieni, glinki, torfu i innych minerałów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Osoby świadczące te usługi mogą korzystać z opodatkowania w formie karty podatkowej, jednak nie wszystkie one traktowane są dla celów u.s.g. za przedsiębiorcę; stąd też o uznaniu podmiotu za przedsiębiorcę, a w konsekwencji poddaniu go pod reżim określony w art. 77-84 u.s.g., przesądza rodzaj wykonywanych czynności;

3) innych podatników nie będących przedsiębiorcami w rozumieniu u.s.g., a więc:

a) w przypadku osób fizycznych – osiągających przychody z:

- działów specjalnych produkcji rolnej,
- najmu (podnajmu), dzierżawy (poddzierżawy),
- działalności wykonywanej osobiście, zdefiniowanej w art. 13 u.p.d.f.,
- nieruchomości lub ich części,
- kapitałów pieniężnych,
- praw majątkowych,

- stosunku pracy, stosunku służbowego, spółdzielczego stosunku pracy, emerytury, renty, stosunku pracy nakładczej oraz członkostwa w rolniczej spółdzielni produkcyjnej,
 - zbycia rzeczy i praw majątkowych, określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.f.,
- b) w przypadku osób prawnych – wszelkiego rodzaju organizacji pożytku publicznego, fundacji i stowarzyszeń nie prowadzących działalności gospodarczej.

3.2.5. Sprawdzenie dokumentów u kontrahenta kontrolowanego

Wśród czynności kontrolnych, które mogą być przeprowadzone przez kontrolującego jest sprawdzenie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahentów podmiotu kontrolowanego. Kontrolujący może dokonać sprawdzenia dokumentów bez względu na miejsce zamieszkania, siedzibę lub miejsce prowadzenia działalności kontrahenta kontrolowanego podmiotu, z tym że jeżeli miejsca te znajdują się poza obszarem działania organu przeprowadzającego kontrolę, czynności sprawdzające – na zlecenie tego organu – wykonuje organ właściwy miejscowo. Kontrahent kontrolowanego nie ma prawnej możliwości uchylenia się od czynności sprawdzającej.

Przed 21.08.2004 r. czynność sprawdzająca mogła być przeprowadzona tylko w ramach kontroli podatkowej lub czynności wykonywanych przez inspektora kontroli skarbowej i uregulowana była w art. 288a o.p. Po zmianach wprowadzonych od 21.08.2004 r. w o.p. oraz w u.k.s. ustawą p.w.u.s.d.d., czynność sprawdzenia dokumentów u kontrahenta podatnika może być przeprowadzona:

- 1) w postępowaniu podatkowym i kontroli podatkowej, prowadzonych przez organ podatkowy – na podstawie art. 274c o.p.,
- 2) w toku kontroli podatkowej wykonywanej w ramach postępowania kontrolnego – na podstawie art. 13b u.k.s.,
- 3) w toku postępowania kontrolnego, poza kontrolą podatkową – na podstawie art. 274c o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.

Art. 13b u.k.s. upoważnia do sprawdzenia dokumentów u kontrahenta kontrolowanego podmiotu inspektora kontroli skarbowej. O przeprowadzeniu tej czynności decyduje więc inspektor kontroli skarbowej, ale tylko w toku przeprowadzanej kontroli podatkowej. Jeżeli czynność sprawdzająca ma być wykonana poza kontrolą podatkową wówczas o jej przeprowadzeniu decyduje organ kontroli skarbowej, a podstawę prawną jej przeprowadzenia stanowi art. 274c § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s.

Sama procedura czynności sprawdzającej jest w obu przypadkach jednakowa. W obu przypadkach czynność sprawdzenia podlega zaprotokołowaniu (Art. 13b ust. 1 *in fine* u.k.s. oraz art. 274c § 1 *in fine* o.p.), przy czym protokół podpisują osoby uczestniczące w czynności sprawdzenia, niekoniecznie upoważnione statutowo do działania w imieniu kontrahenta kontrolowanego podmiotu. W opisie ustaleń czynności kontrolnej powinno znaleźć się odniesienie tylko do dokumentów poddanych badaniu u kontrolowanego, bowiem zgodnie z art.13b ust. 1 u.k.s. oraz art. 274c § 1 o.p. kontrolujący nie może zażądać przedstawienia przez kontrahenta kontrolowanego wszystkich dokumentów wystawionych przez jedną i drugą stronę, a jedynie oznaczone co do rodzaju dokumenty będące w dyspozycji kontrolowanego, które podlegały u niego badaniu co do prawidłowości (poprawności formalnej) i rzetelności.

Sprawdzenia dokumentów można dokonać tylko u kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczą, a więc tryb ten nie jest możliwy do zastosowania w stosunku do podmiotów nieprowadzących działalności, np. fundacji, stowarzyszeń, partii politycznych itp., jeżeli nie prowadzą one działalności gospodarczej. W tym przypadku możliwe jest sprawdzenie rzetelności i poprawności formalnej dokumentów będących w dyspozycji kontrolowanego tylko poprzez uruchomienie pełnej procedury kontrolnej.

Sprawdzenie może być przeprowadzone zarówno u kontrahenta kontrolowanego (strony postępowania kontrolnego), jak i w siedzibie organu kontroli skarbowej. Do 21.08.2004 r. inspektor upoważniony do dokonania czynności kontrolnych mógł dokonać sprawdzenia jedynie po okazaniu legitymacji służbowej.

Od 21.08.2004 r. inspektor (jeżeli stosowany jest tryb z art. 13b ust. 1 u.k.s.) lub organ kontroli skarbowej (jeżeli stosowany jest tryb z art. 274c ust. 1 o.p.) mogą zażądać od kontrahenta kontrolowanego podmiotu przedstawienia określonych dokumentów, przy czym żądanie to – zgodnie z art. 126 o.p. – powinno być przekazane w formie pisemnej, z jednoczesnym wyznaczeniem kontrahentowi terminu i miejsca przedstawienia żądanych dokumentów. Co prawda, nie ma tu zastosowania art. 189 o.p., bowiem dotyczy on strony, jednak z uwagi na zasady ogólne postępowania, a w szczególności wyrażoną w art. 121 § 1 o.p. zasadę zaufania do organów skarbowych, artykuł ten powinien być stosowany *per analogia*.

3.2.6. Dokumentowanie czynności kontroli podatkowej

Każda z czynności kontrolnych powinna być w odpowiedni sposób udokumentowana. W przypadku czynności przeprowadzanych w ramach kontroli podatkowej konieczne jest sporządzenie protokołu „zbiorczego”, dokumentującego przebieg czynności podejmowanych przez inspektora. Elementami tego protokołu są:

- a) wskazanie kontrolowanego, a więc jego imienia, nazwiska (nazwy), adresu, numeru PESEL, REGON, NIP, adresów zakładów (oddziałów),
- b) wskazanie osób kontrolujących, a więc ich imion i nazwisk, stanowisk służbowych i numerów legitymacji,
- c) określenie przedmiotu i zakresu kontroli, przy czym przedmiot ten nie może wychodzić poza zakres wynikający z upoważnienia do kontroli,
- d) określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli,
- e) opis dokonanych ustaleń faktycznych,
- f) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów,
- g) pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień.

Elementami niezbędnymi tego protokołu – w formie załączników – są również protokoły dokumentujące przesłuchanie świadków, przeprowadzenie oględzin oraz zasięgnięcie opinii biegłych.

Protokół ten może zawierać ustalenia dotyczące badania ksiąg podatkowych, przewidziane w art. 193 o.p., a więc w zakresie ich rzetelności i niewadliwości, przy czym w takim przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p. Innymi słowy – czynność kontrolna polegająca na badaniu ksiąg podatkowych nie jest dokumentowana w formie odrębnego protokołu, tak jak każda inna czynność kontrolna, lecz tylko w protokole dokumentującym cały przebieg czynności podejmowanych przez inspektora kontroli skarbowej.

Protokół dokumentujący przebieg czynności kontrolnych doręczany jest kontrolowanemu (jego przedstawicielowi, pełnomocnikowi lub osobie działającej w jego imieniu na podstawie upoważnienia złożonego w trybie art. 281a lub art. 284 § 1 *in fine* o.p.).

Od dnia doręczenia tego protokołu biegnie termin do złożenia przez kontrolowanego zastrzeżeń lub wyjaśnień do zawartych w nim ustaleń. Polemika z ustaleniami protokołu jest o tyle łatwiejsza w przypadku kontroli podatkowej prowadzonej przez organ kontroli skarbowej, że – w odróżnieniu od kontroli podatkowej prowadzonej przez organ podatkowy – nie ma do niego zastosowania 290 § 3 o.p., który zabrania kontrolującym dokonywania oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli.

W przypadku postępowania kontrolnego ta ocena stanowi integralną część protokołu. Oceny tej nie należy mylić z wyliczeniem zobowiązania kontrolowanego wobec Skarbu Państwa. Ocena prawna jest tylko odniesieniem stanu rzeczywistego (faktycznego) ustalonego w toku czynności kontrolnych do wzorca zawartego w przepisach prawa podatkowego i nie

może zawierać elementu zastrzeżonego dla decyzji lub wyniku kontroli, a więc nie może rozstrzygać o istocie sprawy. Nie jest to bowiem akt prawny, w drodze którego następuje wyciągnięcie wniosków i konsekwencji prawnopodatkowych w stosunku do kontrolowanego podmiotu.

Kontrolowany ma 14 dni na złożenie zastrzeżeń lub wyjaśnień, z tym że termin ten liczony jest od następnego dnia po dniu, w którym protokół został mu doręczony (jego przedstawicielowi, pełnomocnikowi lub osobie działającej w jego imieniu, przy czym chodzi o doręczenie w kategoriach prawnych, a nie faktycznych. Kontrolowany (jego przedstawiciel, pełnomocnik lub inna osoba działająca w jego imieniu) musi więc pamiętać o treści art. 146 i art. 147 o.p., które zobowiązują kontrolowanego (jego przedstawiciela, pełnomocnika oraz inną osobę działającą w jego imieniu) do:

1) zawiadomienia organu prowadzącego postępowanie o każdej zmianie swojego adresu (art. 146 § 1 o.p.),

2) ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy (art. 147 § 1 o.p.).

W obu przypadkach „sankcją” procesową za niezastosowanie się do ustawowego obowiązku jest uznanie pisma za doręczone pod dotychczasowym adresem (art. 146 § 2 i art. 147 § 4 pkt 1 o.p.).

Obydwa przepisy – art. 146 i art. 147 o.p. – mają zastosowanie w postępowaniu kontrolnym, a więc również w toku kontroli podatkowej prowadzonej przez organ kontroli skarbowej na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s.

Termin do wniesienia zastrzeżeń lub wyjaśnień do ustaleń protokołu dokumentującego przebieg czynności kontrolnych jest terminem uprawniającym kontrolowanego do dokonania tej czynności, a co za tym idzie – jako termin procesowy – może zostać przywrócony w przypadku spełnienia przesłanek określonych w art. 162 § 1 – 3 o.p., który ma zastosowanie w postępowaniu kontrolnym na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s.⁶² Do przywrócenia terminu potrzebne jest spełnienie przez stronę łącznie następujących przesłanek:

1) złożenie prośby o przywrócenie terminu; przywrócenie terminu nie może nastąpić z urzędu, potrzebny jest do tego wniosek strony;

2) uprawdopodobnienie przez zainteresowanego, że uchybienie terminu nastąpiło bez jego winy; przedmiotem postępowania będzie to czy uchybienie nastąpiło z winy strony, czy też brak jest po stronie zainteresowanego winy w uchybieniu terminu. O braku winy w niedopełnieniu obowiązku można mówić tylko w przypadku stwierdzenia, że dopełnienie obowiązku stało się niemożliwe z powodu przeszkody nie do przewyżczenia. Uchybienie terminu może być poczytane jako zawinione przez stronę, jeżeli pragnęła ona wydarzenia albo godziła się na nie, jakkolwiek mogła mu zapobiec. Uchybienie terminu może też być stronie poczytane jako zawinione przez nią, jeśli strona nie chciała dopełnić czynności w terminie albo chciała czynność dopełnić, lecz nie dopełniła z powodu jakiejś przeszkody, którą mogła przewyżczyć. W konsekwencji więc brak winy w uchybieniu terminu możemy przyjąć tylko wtedy, gdy strona nie mogła przeszkody usunąć, nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku. Nie można natomiast poczytać stronie za winę niedopełnienie jakiegoś nadzwyczajnego wysiłku, np. zagrażającego jej zdrowiu lub życiu albo narażającego ją na poważne straty⁶³. O braku winy niekoniecznie świadczyć będzie zwolnienie lekarskie, czy delegacja. O braku winy świadczyć może nagły wyjazd lub nagła choroba strony lub osoby najbliższej, lub inne nagłe zdarzenie, a nie planowane wcześniej, które uniemożliwiło docho-

⁶² Inaczej to zagadnienie przedstawia się w kontroli podatkowej.

⁶³ E. Iserzon [w] E. Iserzon, J. Starościk: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, zwory i formularze*, Wyd. IV, Warszawa 1970, s. 136.

⁶⁴ B. Adamiak [w] Adamiak/Borkowski: *KPA, Komentarz*, Warszawa 1996 r., art. 58 Nb 6.

3) dochowanie terminu do wniesienia prośby o przywrócenie terminu. Zgodnie z art. 162 § 2 o.p., prośba o przywrócenie terminu winna być złożona w terminie 7 dni od dnia ustania przyczyn uchybienia terminu, przy czym termin ten jest nieprzywracalny (por. art. 162 § 2 i 3 o.p.);

4) dokonanie czynności, dla której określony był termin. Samo dokonanie czynności, a dopiero późniejsze – po upływie terminu 7-dniowego wynikającego z art. 162 § 2 o.p. – złożenie prośby powoduje niezachowanie jednego z warunków, od których uzależnione jest przywrócenie terminu.

Organem uprawnionym do przywrócenia terminu do złożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń do ustaleń kontroli jest organ kontroli skarbowej, który wszczął postępowanie kontrolne. Przywrócenie lub odmowa przywrócenia terminu następują w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie do organu wyższego stopnia, a więc do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej – w przypadku, gdy postanowienie wydał dyrektor urzędu kontroli skarbowej lub – gdy postanowienie wydał Generalny Inspektor Kontroli skarbowej – do tego organu (zob. art. 221 o.p. w zw. z art. 239 o.p., stosowanych na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s.).

Obowiązkiem kontrolującego jest rozpatrzenie zastrzeżeń i zawiadomienie kontrolowanego o sposobie ich załatwienia (art. 291 § 2 o.p.), przy czym powinno to nastąpić w terminie 14 dni od daty otrzymania ich przez kontrolującego.

3.2.7. Zakończenie kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego

Moment zakończenia kontroli podatkowej jest precyzyjnie określony przez ustawodawcę w art. 291 § 4 o.p., stosowanym w postępowaniu kontrolnym na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s. Przepis ten, w brzmieniu obowiązującym od 21.08.2004 r., nadany przez art. 27 pkt 14 u.p.w.u.s.g., moment ten ustala na dzień doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli. Przed tą datą moment zakończenia kontroli uzależniony był od skorzystania lub nieskorzystania przez kontrolowanego z prawa złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do ustaleń kontroli. I tak – zgodnie z art. 291 § 4 o.p., w brzmieniu obowiązującym przed 21.08.2004 r. – kontrola podatkowa kończyła się

a) w przypadku nieskorzystania przez kontrolowanego z prawa złożenia (przedstawienia) wyjaśnień lub zastrzeżeń do ustaleń kontroli – w dniu upływu terminu do przedstawienia tych zastrzeżeń lub wyjaśnień (art. 291 § 4 pkt 2 o.p. w brzmieniu sprzed 21.08.2004 r.),

b) w przypadku skorzystania przez kontrolowanego z prawa złożenia (przedstawienia) zastrzeżeń lub wyjaśnień do ustaleń kontroli – w dniu doręczenia kontrolowanemu zawiadomienia o sposobie rozpatrzenia przez kontrolującego złożonych przez kontrolowanego zastrzeżeń lub wyjaśnień (art. 291 § 4 pkt 1 o.p. w brzmieniu sprzed 21.08.2004 r.).

Zmiana określenia momentu zakończenia kontroli podatkowej nie oznacza pozbawienia kontrolowanego prawa wniesienia zastrzeżeń i wyjaśnień do ustaleń kontroli. Wynikają one bowiem nie z treści art. 291 § 4 o.p., lecz z § 3 tego artykułu, jednak obecnie – od 21.08.2004 r. – zarówno skorzystanie przez kontrolowanego z jego praw, jak i rozpatrzenie i udzielenie odpowiedzi nie są czynnościami kontroli podatkowej, lecz postępowania kontrolnego.

4. Zakończenie postępowania kontrolnego

4.1. Ogólne zasady zakończenia postępowania kontrolnego

Postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej ma – w odróżnieniu od kontroli podatkowej, która może być przeprowadzana zarówno jako odrębne postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych, jak i jedna z czynności postępowania podatkowego – na celu nie tylko stwierdzenie stanu faktycznego w kontrolowanej jednostce, lecz

również porównanie tego stanu ze stanem wzorcowym, określonym w przepisach prawa podatkowego, jego ocenę z punktu widzenia tych przepisów oraz – w przypadku stwierdzenia odstępstwa od stanu wzorcowego (naruszenia przepisów) – wyciągnięcie wniosków i konsekwencji w stosunku do kontrolowanego podmiotu.

Postępowania kontrolnego, o czym była już mowa, nie należy w żaden sposób utożsamiać z kontrolą sensu *stricto*, a więc z takim działaniem, które ma na celu: **po pierwsze** – ustalenie stanu faktycznego, **po drugie** – porównanie go ze stanem wzorcowym (wzorce są zawarte w przepisach prawa podatkowego), **po trzecie** – doprowadzeniu do zaprzestania przez kontrolowanego naruszania stanu wzorcowego. W postępowaniu kontrolnym ustawodawca przyznał organom kontroli skarbowej nie tylko prawo ustalania stanu faktycznego, porównywania go ze wzorcem, lecz również możliwość wyciągnięcia wniosków i konsekwencji prawnopodatkowych w stosunku do kontrolowanego podmiotu, poprzez wydanie rozstrzygnięcia w formie decyzji lub wyniku kontroli.

4.1.1. Zakończenie postępowania kontrolnego w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego

Postępowanie kontrolne kończy się nie tylko wydaniem decyzji lub – w zależności od jego przedmiotu, dokonanych ustaleń oraz wcześniejszych rozstrzygnięć organu podatkowego – wynikiem kontroli, lecz również – w przypadku zobowiązań podatkowych – postanowieniem, gdy w toku postępowania nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego. Zasada ta wynika od 21.08.2004 r. z art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s. w brzmieniu nadanym przez art. 10 pkt 10 u.p.w.u.s.g. Nie jest to nowa zasada, bowiem przed tą datą zastosowanie miał przepis art. 70b o.p., stosowanego w postępowaniu kontrolnym na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s.

Materialnoprawne podstawy przedawnienia zobowiązania podatkowego ustanawia art. 70 o.p. Przepis ten określa termin do dochodzenia przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, które powstało zarówno w drodze decyzji organu skarbowego, jak i z mocy prawa. Ma więc on zastosowanie w stosunku do wszystkich zobowiązań podatkowych. Podstawowym terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest okres 5 lat, liczony od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten może zostać przedłużony poprzez:

a) nie nadanie mu biegu, co następuje w przypadku, gdy przed upływem terminu płatności:

- odroczone ten termin lub płatność została rozłożona na raty (art. 70 § 2 pkt 1 o.p.); termin w tym przypadku zaczyna biec od dnia następującego po upływie ustalonego w drodze decyzji przez organ podatkowy terminu płatności, a w przypadku, gdy płatność została rozłożona na raty – od dnia następującego po dniu, w którym upłynęła płatność ostatniej raty,
- został on przedłużony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 70 § 2 pkt 2 o.p.); termin zaczyna biec od dnia następnego po dniu upływu przedłużonego terminu płatności

b) zawieszenie biegu terminu, co następuje:

- poprzez odroczenie terminu płatności lub rozłożenie płatności zaległości podatkowej (art. 70 § 2 pkt 1 o.p.); termin ten zawiesza się od dnia wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu płatności na raty do upływu odroczonego terminu płatności lub – w przypadku rozłożenia na raty – do upływu terminu płatności ostatniej raty,
- poprzez przedłużenie terminu płatności przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 70 § 2 pkt 2 o.p.); zawieszenie następuje od dnia wydania rozporządzenia do dnia upływu przedłużonego terminu,
- gdy możliwość ustalenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, a ustalenie tego zobowiązania uzależnione jest od uzyskania odpowiednich informacji od organów inne-

go państwa (art. 70a § 1 o.p.); w tym przypadku termin przedawnienia zawieszany jest od dnia wystąpienia przez organ skarbowy o taką informację do dnia uzyskania odpowiedzi od organu innego państwa, przy czym maksymalny termin zawieszenia nie może przekraczać 3 lat (por. art. 7a § 2 i 3 o.p.),

- poprzez wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.); bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony na czas trwania postępowania i biegnie dalej od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia tego postępowania,

- złożenie skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 7 pkt 2 o.p.); bieg terminu przedawnienia zawieszany jest do czasu doręczenia organowi podatkowemu orzeczenia sądu administracyjnego wraz z jego uzasadnieniem,

c) przerwanie biegu przedawnienia, co następuje poprzez:

- ogłoszenie upadłości (art. 70 § 3 o.p.); termin przedawnienia zaczyna w tym przypadku biec na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia sądu o ukończeniu postępowania upadłościowego,

- zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 o.p.); w tym przypadku termin przedawnienia zaczyna biec na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne, z tym że kolejne wszczęcie egzekucji nie przerywa już biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 5 o.p.); zobowiązania zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym po upływie terminu przedawnienia mogą być egzekwowane tylko do przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 o.p.).

We wszystkich tych przypadkach należy wydać postanowienie o umorzeniu postępowania kontrolnego, przy czym podstawę prawną stanowić będzie art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s.

4.1.2. Zakończenie postępowania kontrolnego prowadzonego w zakresie dochodów z nieujawnionych źródeł

Postępowanie kontrolne umarzone będzie również w przypadku, gdy dotyczyć będzie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, jeżeli w czasie jego trwania nastąpi upływ terminu określony w art. 68 o.p. Aktem prawnym kończącym tok postępowania będzie jednak nie postanowienie wydane na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s., lecz decyzja wydana na podstawie art. 208 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s. Art. 24 ust. 1 pkt 3 u.k.s., podobnie jak i art. 70b o.p., nie może mieć w tym przypadku zastosowania, bowiem dotyczy zobowiązania podatkowego, a więc wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego (por. art. 5 o.p.). Ma więc on zastosowanie do tych zobowiązań, które powstały, a nie które mają powstać w wyniku działania organu skarbowego.

Zobowiązanie podatkowe od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów powstaje z chwilą doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej jego wysokość (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Zobowiązanie podatkowe powstaje nie z chwilą wydania (podpisania, datowania) decyzji, lecz z chwilą jej doręczenia, przy czym chodzi o doręczenie decyzji w kategoriach prawnych, a nie faktycznych; prawnych, tzn. zdefiniowanych w art. 144-154 o.p. Decyzja ta, aby wywarła skutek prawny musi być doręczona przed upływem terminu przedawnienia zdefiniowanym w art. 68 o.p.

W przypadku zobowiązania podatkowego od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów termin przedawnienia dotyczący doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego wynosi 5 lat i liczony jest od końca roku kalendarzowego (podatkowego), w którym upłynął termin do złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy, którego dotyczy decyzja (art. 68 § 4 o.p.).

Termin złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy został ustalony w art. 45 ust. 1 u.p.d.f. na 30 kwietnia roku następnego, a więc za rok 2004 r. – do 30 kwietnia 2005 r., co

oznacza, że decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów za 2004 r. powinna być doręczona podatnikowi najpóźniej do 31 grudnia 2010 r. Wyjątek od tej zasady przewiduje ustawodawca w art. 68 § 5 o.p., w którym dopuszcza możliwość wydłużenia tego terminu o maksimum 2 lata, jeżeli wydanie decyzji uzależnione będzie od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd.

W przypadku zobowiązania podatkowego od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów przyczynę taką może stanowić konieczność rozstrzygnięcia przez sąd lub prokuratora popełnienia lub nie przez stronę postępowania podatkowego (kontrolnego) przestępstwa, w wyniku którego oskarżony uzyskał dochód.

Nie chodzi oczywiście o przestępstwo polegające na naruszeniu norm prawa podatkowego, lecz o przestępstwo pospolite, np. łapownictwo, sutenerstwo, paserstwo, przemyt, handel narkotykami, które będąc źródłem dochodów podatnika nie stanowi czynności faktycznej lub prawnej, z której dochód podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a musi być brane pod uwagę przy rozstrzygnięciu o nadwyżce lub jej braku wydatków nad dochodami podatnika.

Wynika to z ogólnej zasady wyrażonej w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.f., zgodnie z którą przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów konieczne jest więc przesądzenie, czy dochody podatnika nie pochodzą z takich źródeł. Konieczność wydania takiego rozstrzygnięcia powoduje zawieszenie pięcioletniego terminu przedawnienia do wydania decyzji ustalającej do dnia, w którym decyzja innego organu stała się ostateczna lub orzeczenie sądu uprawomocniło się (art. 68 § 5 o.p.), z tym że zawieszenie to nie może trwać dłużej niż dwa lata. Jeżeli w toku postępowania podatkowego (kontrolnego) wystąpi taka sytuacja organ prowadzący postępowanie powinien wydać postanowienie o zawieszeniu postępowania (art. 201 § 1 pkt 2 o.p.). Na postanowienie to służy stronie zażalenie do organu wyższego stopnia (art. 201 § 3 o.p.).

W przypadku stwierdzenia przez organ prowadzący postępowanie podatkowe lub kontrolne, że strona (podatnik) mógł osiągać dochody z czynów przestępnych, organ ten obowiązany jest o takim fakcie zawiadomić właściwy organ ścigania (zob. art. 304 § 2 k.p.k.) i zawiesić postępowanie do czasu rozstrzygnięcia tej kwestii przez właściwego prokuratora lub – jeżeli dojdzie do oskarżenia – przez sąd. Pośrednio będzie miał zastosowanie przepis art. 203 o.p., jednakże wzywanie strony do wystąpienia do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego związanego z czynem przestępnym zagrożonym sankcją karną z k.k. wydaje się bezcelowe, a organ prowadzący postępowanie powinien kierować się normą z art. 304 § 2 k.p.k.

Nierozstrzygnięcie przez prokuratora lub sąd kwestii popełnienia przestępstwa przez oskarżonego – stroną postępowania podatkowego (kontrolnego) – w przeciągu dwóch lat od dnia zawieszenia postępowania przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej może prowadzić do przedawnienia terminu do wydania (doręczenia) decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

W takim przypadku organ prowadzący postępowanie powinien rozstrzygnąć we własnym zakresie, czy uznaje, że dochody podatnika pochodzą z czynów przestępnych i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, czy też pochodzą ze źródeł nieujawnionych.

Decyzja organu podatkowego (kontroli skarbowej) – w przypadku nabrania przez nią cech decyzji ostatecznej – będzie mogła być zmieniona na podstawie art. 254 § 1 o.p., który to przepis umożliwia tą formę reformacji decyzji, jeżeli po jej doręczeniu nastąpi zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego,

a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

Niewątpliwie taką okolicznością jest uznanie przez właściwy sąd, że oskarżony – strona postępowania podatkowego (kontrolnego) – popełnił czyn przestępny, np. przyjął łapówkę, czerpał korzyści z sutenerstwa, przemytu lub handlu narkotykami. Dochody z tych czynów nie podlegają bowiem u.p.d.f., a muszą być brane pod uwagę przy ustalaniu dochodu z nieujawnionych źródeł. Termin na zmianę takiej decyzji wynosi 5 lat od dnia jej doręczenia (art. 256 § 1 i 2 o.p.).

W pozostałych przypadkach postępowanie kontrolne kończy się na podstawie art. 24 ust. 1 pkt 1 i 2 u.k.s., bądź decyzją rozstrzygającą istotę sprawy, bądź wynikiem kontroli, a w przypadku kontroli pomocy finansowej pochodzącej ze środków Unii Europejskiej – certyfikatem lub deklaracją zamknięcia pomocy.

4.2. Obowiązki organu kontroli skarbowej przed wydaniem rozstrzygnięcia

Przed wydaniem decyzji (wyniku kontroli) ustawodawca nakazuje w art. 24 ust. 2 u.k.s. organowi kontroli skarbowej wyznaczyć kontrolowanemu siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co oznacza dla organu prowadzącego postępowanie obowiązek umożliwienia stronie (kontrolowanemu) zapoznania się z całością zgromadzonego materiału dowodowego.

Przepis art. 24 ust. 2 u.k.s., w którym ustawodawca zawarł ten obowiązek, koresponduje z jedną z ogólnych zasad postępowania administracyjnego, wyrażoną w stosunku do postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych w art. 123 § 1 o.p., a mianowicie zasadą udziału kontrolowanego w postępowaniu. Należy w tym miejscu zaznaczyć, że z obowiązku umożliwienia kontrolowanemu zapoznania się przez niego z całością zgromadzonego w toku postępowania kontrolnego materiału dowodowego, organ kontroli skarbowej prowadzący postępowanie nie może się uwolnić nawet wówczas, gdy kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. Zapis art. 285 § 1 o.p., stosowany w postępowaniu kontrolnym na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s., odnosi się bowiem tylko do uprawnień kontrolowanego, nie zaś do obowiązków organów kontroli skarbowej czy inspektora.

Na tym etapie kontrolowanemu powinno umożliwić się zapoznanie z całą dokumentacją kontrolną, a więc również z informacjami uzyskanymi od instytucji finansowych, czy od wydawcy lub redaktora czasopisma, jeżeli nie zostały one zawarte w protokole dokumentującym czynności kontrolne.

Dopiero po upływie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się przez kontrolowanego w sprawie zebrania całego materiału dowodowego organ kontroli skarbowej może wydać decyzję lub wynik kontroli, kończące postępowanie kontrolne. Zarówno jeden, jak i drugi akt prawny powinny być wydane w terminie określonym w postanowieniu lub – w przypadku braku określenia tego terminu w postanowieniu o wszczęciu postępowania kontrolnego – wynikającym z treści art. 139 § 1 o.p., stosowanym w postępowaniu prowadzonym przez organ kontroli skarbowej na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s.

4.3. Okresy nie zaliczane do czasu trwania postępowania kontrolnego

W tym miejscu należy zauważyć, że do czasu trwania kontroli (terminu zakończenia postępowania kontrolnego) nie wlicza się (zob. art. 139 § 4 o.p.):

1) terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności, a więc w przypadku postępowania kontrolnego przede wszystkim:

a) czternastodniowego terminu do:

- złożenia przez kontrolowanego zastrzeżeń lub wyjaśnień do treści protokołu dokumentującego przebieg czynności kontrolnych (art. 291 § 1 o.p.),

- rozpatrzenia przez kontrolującego złożonych przez kontrolowanego wyjaśnień i zastrzeżeń do treści protokołu (art. 291 § 2 o.p.),

b) siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 24 ust. 2 u.k.s.),

2) okresów zawieszenia postępowania,

3) okresów opóźnień spowodowanych z winy kontrolowanego,

4) okresów opóźnień wynikających z przyczyn niezależnych od organu prowadzącego postępowanie.

W razie niezakończenia postępowania kontrolnego w terminie wynikającym z treści postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego lub z art. 139 § 1 o.p. – bez względu na przyczyny, które to spowodowały i winę organu prowadzącego postępowanie – organ kontroli skarbowej obowiązany jest zawiadomić kontrolowanego o tym fakcie, podając:

a) przyczyny niedotrzymania terminu,

b) nowy termin zakończenia postępowania kontrolnego.

Obowiązek ten uregulowany jest w art. 140 o.p., z którego jednoznacznie wynika, że z beczynnością organu administracji publicznej mamy do czynienia wówczas, gdy w ustalonym terminie organ ten nie podjął żadnych czynności w sprawie lub wprowadził postępowanie, ale nie zakończył go wydaniem w terminie decyzji, postanowienia lub też innego aktu lub też nie podjął stosownej czynności⁶⁵.

Kontrolowanemu, w stosunku do którego prowadzone postępowanie kontrolne nie zostało zakończone w terminie wynikającym z postanowienia lub z art. 139 § 1 o.p. (ustawowym), bądź ustalonym przez organ kontroli skarbowej na podstawie art. 140 § 1 o.p. służy – stosownie do art. 141 § 1 o.p. – ponaglenie do organu kontroli skarbowej wyższego stopnia. W przypadku, gdy postępowanie prowadzi dyrektor urzędu kontroli skarbowej – do Generalnego Inspektora Kontroli skarbowej, a gdy postępowanie prowadzi ten ostatni – do Ministra Finansów.

Do obowiązków organu kontroli skarbowej, do którego kierowane jest ponaglenie, należy w razie uznania go za uzasadnione (art. 141 § 2 o.p.):

a) wyznaczenie dodatkowego terminu załatwienia sprawy,

b) ustalenie osób winnych niezakończenia sprawy w terminie. Zgodnie z art. 142 o.p. pracownik jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej, z winy którego postępowanie kontrolne nie zostało zakończone w terminie podlega odpowiedzialności porządkowej, dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa. Te same konsekwencje ponosi organ kontroli skarbowej, który nie dopełnił obowiązku powiadomienia kontrolowanego o niezakończeniu postępowania w terminie i nie wskazał przyczyn niedotrzymania terminu ustawowego (art. 142 o.p.);

c) podjęcie – w razie potrzeby – środków zapobiegających naruszenia terminów załatwiania spraw w przyszłości.

Art. 141 o.p. jest przepisem uprawniającym stronę do złożenia ponaglenia na beczynność organu oraz określającym sposób postępowania organu w przypadku uznania ponaglenia za zasadne, brak jest normy, która określałaby sposób postępowania w przypadku odrzucenia skargi na beczynność. Właściwą formą orzeczenia w tym przypadku powinno być postanowienie, ponieważ dotyczy ono kwestii rozstrzyganych przed wydaniem decyzji kończącej sprawę zgodnie z art. 216 o.p. Na powyższe postanowienie nie będzie służyć zażalenie, gdyż zgodnie z art. 236 § 1 o.p. – na wydane w toku postępowania postanowienia służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi (art. 141 § 2 o.p.).

⁶⁵ Por. wyrok NSA z 22 grudnia 1998 r., III SAB 77/98.

4.4. Decyzja

Decyzja jest wydawana gdy ustalenia dotyczą:

- 1) podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz podatku akcyzowego,
- 2) opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych.

Decyzje będą więc kończyły postępowanie kontrolne, którego przedmiotem była kontrola w zakresie:

- 1) podatków:
 - a) od towarów i usług, z wyłączeniem podatku od importu towarów,
 - b) akcyzowego,
 - c) od gier,
 - d) dochodowego od osób fizycznych,
 - e) dochodowego od osób prawnych,
- 2) wpłat z zysku należnych od przedsiębiorstw państwowych,
- 3) wpłat z zysku należnych od jednoosobowych spółek Skarbu Państwa,
- 4) nadmiernie pobranych dotacji,
- 5) opłaty pobieranej od osób wchodzących do ośrodków gier,
- 6) kontroli cen (w zakresie ustalenia kwoty dodatkowej w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach – Dz. U. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.).

Podstawę prawną wydania decyzji przez organ kontroli skarbowej stanowić będzie, w zależności od przedmiotu rozstrzygnięcia, bądź art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.k.s. (jeżeli przedmiotem kontroli były zagadnienia podatkowe), bądź art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.k.s. (jeżeli przedmiotem kontroli były opłaty i niepodatkowe należności budżetu państwa).

4.5. Wynik kontroli

Decyzja nie będzie jednak kończyła postępowania kontrolnego w przypadku, gdy przedmiotem kontroli była celowość i zgodność z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych, podlegających zwrotowi (art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.k.s.). W tym przypadku wydawany jest wynik kontroli.

Wynik kontroli wydawany jest również, gdy:

- 1) ustalenia dotyczyć będą innych nieprawidłowości niż te, których stwierdzenie zobowiązuje organ kontroli skarbowej do wydania decyzji (art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.k.s.), a więc w zakresie:
 - a) podatków należących do właściwości samorządowych organów podatkowych (podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku od posiadania psów),
 - b) składania oświadczeń majątkowych,
 - c) należności celnych,
 - d) wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków publicznych oraz podlegających zwrotowi środków pochodzących z Unii Europejskiej lub międzynarodowych instytucji finansowych,
 - e) przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej,
 - f) wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych,
 - g) prywatyzacji mienia Skarbu Państwa,

- h) wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji,
 - i) wykorzystania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa,
 - j) przestrzegania norm prawa dewizowego,
- 2) nieprawidłowości nie zostaną stwierdzone (art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.k.s.),
- 3) ustalenia dotyczyć będą spraw zakończonych decyzją organu podatkowego lub organu celnego (art. 28 u.k.s.).

W obecnym stanie prawnym jedno postępowanie kontrolne może kończyć się wydaniem zarówno decyzji, jak i wyniku kontroli.

4.6. Zakończenie postępowania kontrolnego w przypadku podatków samorządowych pobieranych przez rządowe organy podatkowe

Sprawą dyskusyjną jest natomiast, jaki akt organu kontroli skarbowej (decyzja czy wynik kontroli) będzie kończył postępowanie kontrolne, które swym zakresem obejmowało również podatek od czynności cywilnoprawnych, bądź podatek od spadków i darowizn. Co prawda, treść art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.k.s. wskazuje na konieczność wydania decyzji (zarówno wymiar, jak i pobór podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn należy do naczelników urzędów skarbowych), jednakże kontrola tych tytułów nie należy bezpośrednio do przedmiotowego zakresu kontroli skarbowej.

Badaniu podlega bowiem (art. 2 ust. 2 u.k.s.) prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego, lecz tylko w ramach kontroli skarbowej prowadzonej w zakresie oznaczonym w art. 2 ust. 1 u.k.s.

Jeżeli więc przyjmiemy, że art. 2 ust. 2 u.k.s. rozszerza przedmiotowy zakres kontroli określony w art. 2 ust. 1 u.k.s. – postępowania kontrolne dotyczące swym zakresem podatek od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych będą kończyły się w tej części wydaniem decyzji. Jeżeli jednak uznamy, że art. 2 ust. 2 u.k.s. nie rozszerza przedmiotowego zakresu kontroli skarbowej określonego w art. 2 ust. 1 u.k.s., a jedynie umożliwia organom kontroli skarbowej w ramach wyznaczonego wcześniej zakresu sprawdzenie prawidłowości obliczania i wpłacania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego – postępowanie kontrolne będzie kończyło się wynikiem kontroli.

Zupełnie inny dokument będzie natomiast wydawany w przypadku kontroli prowadzonej w zakresie pomocy finansowej udzielanej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej. Dokumentem kończącym czynności kontrolne jest certyfikat lub deklaracja zamknięcia pomocy (art. 3a ust. 4 u.k.s.). Obydwa wydawane są przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Rozstrzygnięcie formy zakończenia postępowania kontrolnego jest warunkiem *sine qua non* sprecyzowania praw kontrolowanego do zaskarżenia wydanego przez organ kontroli skarbowej aktu prawnego. Jest to zarazem warunek wystarczający w przypadku rozstrzygnięcia w formie decyzji. Bez względu na skutek prawny decyzji przysługuje od niej podmiotowi kontrolowanemu odwołanie do właściwego organu, a następnie – ewentualnie – skarga do NSA. *Expressis verbis* wynika to z treści art. 26 ust. 1 u.k.s.

Rozstrzygnięcie formy zakończenia postępowania kontrolnego nie jest natomiast warunkiem wystarczającym do sprecyzowania praw kontrolowanego do zaskarżenia rozstrzygnięcia w przypadku wydania wyniku kontroli. Przy ocenie praw do zaskarżenia wyniku kontroli należy dodatkowo rozstrzygnąć skutek prawny, jaki dla kontrolowanego wywiera wydany wynik. Tylko bowiem od wyniku kontroli, który rozstrzyga o prawach i obowiązkach kontrolowanego, a tym samym o uprawnieniach organów administracji publicznej do egzekwowania nałożonych na kontrolowanego obowiązków, może służyć środek zaskarżenia.

Wynik kontroli, w drodze którego organ kontroli skarbowej nie dokonuje rozstrzygnięcia w sferze praw i obowiązków kontrolowanego nie może podlegać zaskarżeniu. Nie wywiera on bowiem bezpośrednich skutków prawnych dla kontrolowanego.

5. Podsumowanie

Analiza procedury kontroli skarbowej, obowiązującej po wprowadzeniu zmian w u.k.s. ustawą p.w.u.s.g. oraz u.s.g. skłania do przedstawienia trzech uwag krytycznych:

Po pierwsze – postępowanie kontrolne utraciło swój pierwotny charakter – kontroli sensu *stricto*, i stało się – przede wszystkim w zakresie zobowiązań podatkowych – postępowaniem podatkowym zmierzającym do wydania rozstrzygnięcia w formie decyzji administracyjnej określającej lub – w przypadku podatku dochodowego od dochodu z nieujawnionych źródeł przychodów – ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

To, w dużej mierze, prowadzi do komplikacji procedury kontrolnej, której celem nie jest tylko ustalenie i ujęcie stanu faktycznego (wykonań), ustalenie i ujęcie stanu obowiązującego (wyznaczeń), porównanie tych ostatnich z pierwszymi oraz wyjaśnienie stwierdzonych nieprawidłowości (niezgodności), lecz również – co wchodzi już bezpośrednio w zakres nadzoru finansowego i kierownictwa – doprowadzenie do zgodności wykonań z wyznaczeniami.

Oznacza to konieczność zebrania materiału dowodowego umożliwiającego podjęcie i wydanie stosownej decyzji administracyjnej, a więc zawierającej nie tylko rozstrzygnięcie, lecz również uzasadnienie faktyczne i prawne tj. stwierdzenie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej (por. art. 210 § 4 o.p.). Organ kontroli skarbowej zbiera materiał dowodowy nie tylko w celu sprawdzenia, czy kontrolowany wywiązuje się ze swoich obowiązków wynikających z przepisów prawa, lecz również dokonuje jego oceny pod kątem swoich władczych uprawnień pokontrolnych w celu doprowadzenia do zgodności wykonań z wyznaczeniami.

Te dwa różne rodzaje uprawnień – kontrola i władztwo pokontrolne – realizowane są w zakresie zobowiązań podatkowych również przez organy podatkowe.

O ile jednakże w przypadku organów podatkowych realizacja ta odbywa się zasadniczo w toku dwóch odrębnych postępowań: kontroli podatkowej, zdefiniowanej w art. 281-292 o.p., czy czynności sprawdzających, zdefiniowanych w art. 272-280 o.p., oraz postępowania podatkowego, zdefiniowanego w art. 120 i n. o.p., o tyle w przypadku działań organów kontroli skarbowej ustawodawca łączy ze sobą te tak różne ze swej istoty rodzaje postępowań w zakresie zobowiązań podatkowych.

To nie tylko czyni całą procedurę niejasną, lecz również ma wpływ na prawa kontrolowanego podmiotu w toku postępowania kontrolnego. Przykładem może być treść art. 54 o.p., w którym ustawodawca określa przypadki, za jakie nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, zaliczając do nich okresy:

1) zabezpieczenia zobowiązania podatkowego; zgodnie z art. 54 § 1 pkt 1 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;

2) niedotrzymania terminu zakończenia postępowania odwoławczego przed organem pierwszej instancji; zgodnie z art. 54 § 1 pkt 2 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 227 § 1 (czternastodniowego terminu do uwzględnienia odwołania przez organ pierwszej instancji lub przesłania go wraz z aktami sprawy i stanowiskiem do organu odwoławczego), do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;

3) niedotrzymania terminu zakończenia postępowania odwoławczego przed organem drugiej instancji; zgodnie z art. 54 § 1 pkt 3 o.p. nie oblicza się odsetek za zwłokę od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 139 § 3 (terminu dwumiesięcznego na załatwienie odwołania przez organ drugiej instancji), do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w terminie, o którym mowa w art. 139 § 3 tj. w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez ten organ;

4) zawieszenia postępowania; zgodnie z art. 54 § 1 pkt 4 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszono postępowania;

5) bezczynności organu podatkowego; zgodnie z art. 54 § 1 pkt 6 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia kontroli podatkowej do dnia doręczenia decyzji w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, jeżeli postępowanie podatkowe nie zostało wszczęte w terminie 3 miesięcy od dnia zakończenia kontroli;

6) opieszałości organu podatkowego; zgodnie z art. 54 § 1 pkt 7 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

Po drugie – obecne unormowania dotyczące kontroli skarbowej wyłączają możliwość przeprowadzenia czynności kontrolnych w toku kontroli prowadzonej w innym zakresie niż zobowiązań podatkowych. Ustawodawca w art. 13 ust. 3 u.k.s. jasno wskazuje, że w toku postępowania kontrolnego można przeprowadzać wyłącznie kontrolę podatkową, a więc tą zdefiniowaną w art. 281 – 292 o.p., której zakres podmiotowy i przedmiotowy określa art. 281 o.p. W pozostałym przedmiocie, a więc m.in. prawa celnego, dewizowego, cen, do postępowania kontrolnego mają zastosowanie tylko postanowienia działu IV o.p., a to oznacza brak możliwości podjęcia w stosunku do kontrolowanego skutecznie działań (czynności), których nie przewiduje dział IV o.p., a jedynie dział VI o.p.

Przykładem może być np. zabezpieczenie zebranych dowodów (art. 286 § 1 pkt 6 o.p.), żądanie sporządzenia spisu z natury (art. 286 § 1 pkt 8 o.p.), żądanie wydania próbek towarów, akt, ksiąg, dokumentów (art. 286 § 2 o.p.), możliwość przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka bez powiadomienia strony o przeprowadzaniu takiego dowodu.

Zasadniczo organ kontroli skarbowej obowiązany jest powiadomić kontrolowanego o terminie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka, zasięgnięcia opinii biegłych co najmniej na 3 dni przed planowanym terminem dowodu, a oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności, jednakże w art. 289 § 2 o.p. ustawodawca dopuszcza odstępstwo od tej zasady, jeżeli kontrolowany lub osoby go reprezentujące są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu. Takiej możliwości nie ma natomiast w toku postępowania kontrolnego, jeżeli organ kontroli skarbowej nie zdecyduje się na podjęcie kontroli podatkowej (por. art. 190 § 1 o.p.).

Po trzecie – obecny zakres przedmiotowy kontroli skarbowej wykracza daleko poza sferę zobowiązań podatkowych, czy szerzej – prawa daninowego, i po zmianach od 1 lipca 2002 r. na mocy nowelizacji z dnia 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 89, poz. 804) obejmuje, poza zobowiązaniami podatkowymi, również zagadnienia finansów publicznych, prawa dewizowego, stosowania cen, gospodarowania mieniem państwowym, wykorzystania środków publicznych, pochodzących z Unii Europejskiej oraz międzynarodowych instytucji finansowych, certyfikacji i wydawania deklaracji zamknięcia pomocy finansowej pochodzącej ze środków Unii Europejskiej, kontroli oświadczeń majątkowych,

kontroli resortowej, analizy i prognozy zjawisk z zakresu właściwości rzeczowej kontroli skarbowej.

Tak szeroki zakres przedmiotowy kontroli skarbowej powoduje nie tylko komplikacje w procedurze kontrolnej, o czym była mowa wcześniej, lecz również w strukturze organizacyjnej kontroli skarbowej oraz jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, a to wpływa przede wszystkim na skuteczność działań kontrolnych.

Wydaje się, że takiego stanu rzeczy nie da się naprawić kolejnymi nowelizacjami u.k.s., lecz potrzeba działań systemowych zarówno na płaszczyźnie strukturalnej (struktury aparatu skarbowego), jak i proceduralnej (procedur stosowanych w prawie podatkowym).