

prof. dr hab. Marian Podstawka¹

Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach

dr inż. Agnieszka Deresz²

Urząd Skarbowy w Siedlcach

Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego

Tax audit and general rules of tax proceedings

Streszczenie: Celem artykułu jest ukazanie istoty kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy podatkowe w oparciu o ogólne zasady postępowania podatkowego uregulowane w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.). W artykule zwrócono szczególną uwagę na znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego w kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy podatkowe.

Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, organy podatkowe

Abstract: The aim of the article is to show the essence of tax audit proceeding by tax authorities based on general rules of tax proceedings according to the act of law - The Tax Ordinance Act of 29th August 1997 (J.L. consolidated text of 2015, item 613). The article highlights the meaning of general rules of tax proceedings in tax audit carried out by tax authorities.

Keywords: tax audit, tax proceedings, tax authorities.

Wstęp

Kontrolę podatkową jako odrębny rodzaj postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, uregulowaną w dziale VI Ordynacji podatkowej, mogą wykonywać zasadniczo organy podatkowe pierwszej instancji. W obecnym stanie prawnym kontrole podatkowe mogą być wykonywane m.in. przez naczelników urzędów skarbowych.

Zakres podmiotów poddanych kontroli podatkowej wyznaczony przez przepisy ustawy Ordynacja podatkowa obejmuje podatników, płatników, inkasentów oraz ich następców prawnych i stanowi katalog zamknięty. Podmioty kontrolowane mają prawo do ustanowienia pełnomocnika w zakresie kontroli podatkowej, który jest uprawniony do: odbioru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia

¹ Adres do korespondencji: Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Wydział Nauk Ekonomicznych, Katedra Polityki Europejskiej, Finansów Publicznych i Marketingu, ul. Nowoursynowska 166, 02-787 Warszawa, e-mail: marian_podstawka@sggw.pl

² Adres do korespondencji: Urząd Skarbowy w Siedlcach, Dział kontroli podatkowej, ul. bpa I. Świrskiego 45, 08-110 Siedlce, e-mail: agnieszka.deresz@mz.mofnet.gov.pl

kontroli podatkowej, odbioru upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, zakończenia kontroli podatkowej, złożenia wyjaśnień i zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz wszystkich czynności kontrolnych.

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy podmiot kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a więc z obowiązków rejestracyjnych, dokumentacyjno-ewidencyjnych, sprawozdawczych i informacyjnych³. Skoro celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, to o wszczęciu kontroli w stosunku do konkretnego podmiotu przesądzają bądź plany wewnętrzne organu podatkowego wynikające z wewnętrznych ustaleń (analiz) lub narzuconych przez organ nadzoru działań strategicznych, bądź z doraźnych potrzeb, biorących się z bieżących analiz informacji wpływających do organu podatkowego, np. informacji prokuratora czy innych organów ścigania.

Głównym założeniem kontroli podatkowej jest realizacja w postępowaniu podatkowym zasady prawdy obiektywnej (inaczej materialnej), zgodnie z którą organ podatkowy pierwszej instancji podejmuje wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zakończenia sprawy⁴. Przepis ten nakłada więc na organ podatkowy obowiązek podjęcia wszelkich kroków, które doprowadzą do dokładnego wyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych rozpatrywanej sprawy podatkowej, aby w ten sposób odtworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisów. Dokonywana w sposób obiektywny interpretacja faktów prawotwórczych przez organ podatkowy w pierwszej instancji w toku kontroli podatkowej powinna prowadzić do prawidłowej oceny faktów według obowiązujących reguł⁵.

Wszczęcie kontroli podatkowej a ogólne zasady postępowania podatkowego

W myśl zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych, organ podatkowy pierwszej instancji, chcący dokonać kontroli podatkowej, ma obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Zasada ta została sformułowana w art. 121 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którą postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Kontrola podatkowa jest wszczynana nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego. Przedmiotowe granice czasowe przeprowadzania kontroli podatkowej łączą się z zasadą wnikliwości, szybkości i prostoty przeprowadzania postępowania po-

³ Art. 281 § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.).

⁴ Art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

⁵ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1608/98, LEX nr 45250.

datkowego⁶. Przeprowadzana kontrola podatkowa przez organ podatkowy pierwszej instancji nie może przynieść szkód podmiotowi kontrolowanemu⁷. Organ podatkowy pierwszej instancji powinien załatwić sprawę najszybciej jak to możliwe, przy wykorzystaniu do realizacji tego celu najprostszych środków⁸. Obowiązek organu podatkowego pierwszej instancji polega na wysłaniu podmiotowi kontrolowanemu zawiadomienia o wszczęciu kontroli podatkowej, które powinno zawierać m.in. wskazanie zakresu kontroli oraz pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia⁹. Oznacza to, że podmioty kontrolowane mają możliwość wcześniejszego przygotowania się do kontroli podatkowej, sprawdzając, czy w sposób prawidłowy dokonały wyliczenia zobowiązania podatkowego.

Jednak ze względu na interes fiskalny państwa organ podatkowy pierwszej instancji, dokonujący kontroli podmiotów, jest zwolniony z obowiązku wysłania zawiadomienia o zamiarze dokonania kontroli podatkowej, jeśli posiada rzetelne informacje mówiące o ukrywaniu przez wyżej wymienione podmioty prawdziwych dochodów. Przesłanki dopuszczające odstępianie od obowiązku poinformowania podmiotów kontrolowanych o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej wynikają z oceny prawnej dokonanej przez organ podatkowy, który powinien opierać swoje stanowisko na stanie faktycznym sprawy, wykładni przepisów proceduralnych oraz materialnych. Należy stwierdzić także, że ocena prawna organu podatkowego dotycząca uchybienia obowiązku zawiadomienia podmiotu kontrolowanego o zamiarze dokonania kontroli podatkowej powinna mieścić się w granicach zasady prawdy obiektywnej, która stanowi, iż w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w sposób bezstronny.

Przebieg kontroli podatkowej a ogólne zasady postępowania podatkowego

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej powinno zawierać m.in. imię i nazwisko kontrolującego, numer jego legitymacji służbowej, określenie zakresu kontroli, datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli podatkowej¹⁰. Istotne jest to, że zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres czynności wskazany w upoważnieniu, co jest ściśle związane z zasadą praworządności, która wymaga, aby organy podatkowe działały na podstawie przepisów prawa i w granicach prawa¹¹. Natomiast czynności kontrolne muszą

⁶ Zgodnie z wyrażoną w art. 125 Ordynacji podatkowej zasadą szybkości i prostoty - organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2001, s. 179.

⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014, s. 582.

⁹ Art. 282b § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹⁰ Art. 283 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹¹ Art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

być przeprowadzone przez podmioty wymienione w upoważnieniu w określonym terminie rozpoczęcia i zakończenia kontroli podatkowej, co z kolei jest bezpośrednio związane z realizacją zasady szybkości postępowania podatkowego.

Celem ustawodawcy wyrażonym w sposobach wszczęcia kontroli podatkowej jest realizacja zasady praworządności w związku z zasadą udzielania niezbędnych wyjaśnień i informacji o przepisach prawa podatkowego¹². W związku z prowadzoną kontrolą podatkową przez organy podatkowe pierwszej instancji, podmioty kontrolujące muszą przedstawić do wiadomości podmiotów kontrolowanych podstawę prawną do wykonywania czynności kontrolnych w formie upoważnienia. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje przez doręczenie kontrolowanemu lub osobie upoważnionej do jego reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej upoważnienia do jej przeprowadzenia, któremu towarzyszy okazanie legitymacji służbowej¹³. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw albo osobie wyznaczonej do jej reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej. W razie nieobecności kontrolowanego lub osób go reprezentujących, kontrolujący wzywa kontrolowanego lub osoby go reprezentujące do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. W przypadku niestawienia się kontrolowanego w przedmiotowym terminie, wszczęcie kontroli następuje w dniu upływu tego terminu. Upoważnienie do kontroli doręcza się kontrolowanemu lub osobie reprezentującej kontrolowanego, gdy stawia się oni w miejscu prowadzenia kontroli. W przypadku gdy z powodu nieobecności kontrolowanego osoby go reprezentującej nie jest możliwe prowadzenie czynności kontrolnych, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu zawieszenia¹⁴.

Ustawodawca zapewnił na podstawie art. 285 Ordynacji podatkowej realizację zasady czynnego udziału kontrolowanego w czasie kontroli podatkowej¹⁵, w myśl której czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. Rezygnację z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych należy złożyć w formie oświadczenia na piśmie.

W związku z zasadą szybkości postępowania podatkowego czas przeprowadzanej kontroli podatkowej nie powinien przekraczać czasu godzin prowadzonej działalności gospodarczej podatnika. Taką interpretację co do czasu prze-

¹² Art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹³ Art. 284, 281a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹⁴ Art. 284 § 3, § 4, § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹⁵ Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym została wyrażona w art. 123 § 3 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

prowadzanej kontroli podatkowej należy przyjąć po analizie treści art. 285a § 1 Ordynacji podatkowej: *czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności – czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie.*

Jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany będący osobą fizyczną nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, kontrolujący może zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Kontrolujący, zwracając się z żądaniem o złożenie oświadczenia, uprzedza kontrolowanego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących współnikami kontrolowanej spółki nieposiadającej osobowości prawnej¹⁶. Przedmiotowe działania organu podatkowego stanowią realizację zasady udzielania informacji prawnej stronom postępowania¹⁷.

Uprawnienia i obowiązki kontrolującego oraz kontrolowanego a ogólne zasady postępowania podatkowego

Organy podatkowe w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej u kontrolowanego mogą skorzystać z wielu uprawnień. Katalog uprawnień w zakresie dokonywania czynności kontrolnych przez organ podatkowy ma charakter otwarty i wynika z przepisów Ordynacji podatkowej¹⁸. W związku z realizacją zasady pisemności¹⁹ kontrolujący może w ramach swoich uprawnień żądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem: próbek towarów, akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli.

Wszelkie czynności prawne od momentu wszczęcia kontroli podatkowej, przez postępowanie dowodowe sprawdzające stan faktyczny przebiegu zdarzeń gospodarczych, które muszą być zapisane w protokole lub w adnotacji, aż do czynności kończącej kontrolę muszą być utrwalone w formie pisemnej w związku z realizacją zasady pisemności postępowania podatkowego. Zasada pisemności stanowi, iż w toku kontroli podatkowej odnosi się ona bezpośrednio do udokumentowania wszelkich czynności wykonanych w toku kontroli podatkowej, w tym również ustanowienia przez kontrolowanego pełnomocnika, który w relacji z podmiotami kontrolującymi reprezentuje interesy swojego mocodawcy²⁰.

Natomiast przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek

¹⁶ Art. 285a § 3 i § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹⁷ Art. 121 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹⁸ Art. 286 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

¹⁹ Art. 126 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

²⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, op. cit., s. 180.

następuje z zachowaniem właściwych przepisów, co stanowi realizację zasady jawności postępowania²¹.

Kontrolujący w trakcie kontroli podatkowej, w celu dokonania oględzin, ma prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego, jeżeli któreś z nich zostało wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego, lub jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania oraz jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych. Kontrolujący ma także prawo do dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli uzyskano informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego²². Czynności wymienione powyżej przeprowadzają upoważnieni pracownicy organu podatkowego, na wniosek organu podatkowego, po uzyskaniu zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Przepisy Kodeksu postępowania karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji mają także zastosowanie do kontrolujących. Sporządza się protokół tych czynności, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Czynności kontrolne wymienione powyżej dokonywane są za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody czynności te nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. W przypadku gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich, osoby te są obowiązane je udostępnić, w celu przeszukania lub oględzin, na żądanie organu podatkowego²³. Dostęp kontrolującego do nieruchomości kontrolowanego związany jest z zasadą demokratycznego państwa prawnego, z której wywiedziono zasadę praworządności. Na gruncie procedury podatkowej stanowi ona wyraz realizacji art. 47 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Przeprowadzenie takich czynności wymaga zgody kontrolowanego lub prokuratora rejonowego. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 50 zapewnia nienaruszalność mieszkania. Przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać

²¹ Art. 129 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

²² Art. 288 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

²³ Art. 288 § 2, § 3, § 4 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

istoty wolności i praw. Obowiązkiem kontrolowanego czy też osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw jest umożliwienie organowi podatkowemu nieodpłatnego filmowania, fotografowania, dokonywania nagrań dźwiękowych oraz utrwalania stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisane na innym nośniku mogą stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli. Na kontrolowanym ciąży obowiązek dokonywania tłumaczenia na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli. Wyżej wymienione czynności kontrolowany jest zobowiązany wykonać nieodpłatnie²⁴.

Organ podatkowy na podstawie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu ma obowiązek umożliwić kontrolowanemu udzielanie w wyznaczonym terminie wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli oraz dostarczyć kontrolowanemu żądanych protokołów pokontrolnych. Również osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są zobowiązane udzielić organom podatkowym wszelkich wyjaśnień wynikających z wykonywanych przez nich czynności lub zadań, będących w zakresie przedmiotu kontroli. Organy podatkowe są uprawnione do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki. Natomiast organy podatkowe podczas przeprowadzanych czynności kontrolnych na terenie jednostki kontrolowanej podlegają przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy²⁵.

W celu zapewnienia szybkości oraz prostoty kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy podatkowe, mają one obowiązek przynajmniej 3 dni przed terminem przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych poinformowania o tych czynnościach kontrolowanego. W przypadku dowodu z oględzin, organy podatkowe mają obowiązek powiadomić o tym fakcie podatnika nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tej czynności. Przepisu nie stosuje się, jeżeli kontrolowany lub osoba go reprezentująca są nieobecni, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu²⁶. Powyższe ma również na celu realizację zasady czynnego udziału kontrolowanego w czasie kontroli podatkowej.

Zakończenie kontroli podatkowej a ogólne zasady postępowania podatkowego

Kontrolę podatkową kończy sporządzenie przez podmiot kontrolujący protokołu. Sporządzenie protokołu kończącego kontrolę podatkową przez podmiot dokonujący kontroli podatkowej jest przejawem realizacji zasady pisemności. Powinien on zawierać opis wszelkich czynności prawnych od momentu

²⁴ Art. 287 § 1 i § 2 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

²⁵ Art. 287 § 3, § 4 i § 5 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

²⁶ Art. 287 § 3, § 4 i § 5 z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613).

wszczęcia kontroli podatkowej, przez postępowanie dowodowe sprawdzające stan faktyczny mający wpływ na zdarzenia gospodarcze kontrolowanego, aż do czynności kończącej sprawę. Z protokołu kończącego kontrolę podatkową nie można usunąć wszelkich oświadczeń składanych przez podmiot kontrolowany²⁷. Należy zwrócić na to uwagę, iż protokół pokontrolny nie jest tożsamy z protokołem kończącym inne czynności postępowania na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej²⁸. Protokół kontrolny powinien być podpisany przez obydwie strony kontroli podatkowej oraz opatrzony datą jego sporządzenia. Jeden egzemplarz protokołu kontrolnego pozostaje w posiadaniu organów podatkowych, a drugi zostaje dostarczony kontrolowanemu.

Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe, co stanowi prawo podatnika do obrony swojego interesu prawnego. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, co może stanowić podważenie zasady prawdy obiektywnej. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w ustawowym terminie, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli, który ma charakter wiążący dla podatnika. Jednak na gruncie procedury podatkowej nie istnieje możliwość zaskarżenia czynności kontroli podatkowej, co można odnieść na podstawie wnioskowania analogicznego z zasady trwałości decyzji ostatecznych wydanych przez organ administracji podatkowej²⁹ w zmodyfikowanej formie. Czynności kontrolne można zaskarżyć w sposób pośredni na podstawie odwołania od decyzji administracyjnej wydanej przez organ podatkowy.

Podsumowanie

Zestawione powyżej zasady ogólne postępowania podatkowego z procedurą kontrolną określają ich wzajemne relacje, wyznaczając ramy prawne, w których kontrola podatkowa powinna się toczyć i których nie mogą przekraczać jej uczestnicy, zarówno przedsiębiorcy, jak i organy podatkowe.

Istotne znaczenie dla sytuacji podatnika podczas kontroli podatkowej ma zasada legalizmu w ramach demokratycznego państwa prawa, która kształtuje granicę ingerencji organu administracji podatkowej w prywatną sferę życia podatnika. Podmioty kontrolujące powinny w sposób rzetelny oraz sumienny składać zarówno na wniosek, jak i z urzędu w związku z zasadą udzielania informacji prawnej stronom oraz zasadą prawdy obiektywnej szczegółowe wyjaśnienia dotyczące powziętych przez siebie czynności prawnych w zakresie kontroli podatkowej względem podatnika. To z kolei może przełożyć się na zwiększenie się zaufania obywateli do organów państwa. Budowanie oraz pogłębianie zaufania

²⁷ Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2009 r., I FSK 1973/07, LEX nr 518706.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2008 r., I FSK 621/07, Lex Polonica nr 2064562.

²⁹ Zasada trwałości decyzji ostatecznych wydanych przez organ administracji podatkowej została wyrażona w art. 128 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne.

dla działań prawnych podjętych przez organy podatkowe podczas kontroli podatkowej wobec podatników powinny stanowić podstawę stabilności systemu prawnego jako części struktury społecznej, która jest dodatkowo wzmocniona trwałością i ostatecznością wydawanych przez organy podatkowe decyzji podatkowych. Ze względów fiskalnych ważne jest, aby prowadzona przez organy podatkowe kontrola podatkowa odbyła się bez zbędnej zwłoki, co z pewnością ograniczy koszty działania organów podatkowych. Przymiot trwałości i ostateczności decyzji podatkowych wydawanych przez organ podatkowy po zakończeniu kontroli podatkowej wzmocnia poczucie stabilności i bezpieczeństwa podatników przed ponowną kontrolą podatkową zakończoną wcześniej ostatecznym rozstrzygnięciem prawnym w formie decyzji podatkowej.

Podatnicy w stosunku do organów podatkowych mają prawo do obrony swoich racji podczas czynnego udziału w kontroli podatkowej, kończącej się obustronnym podpisaniem protokołu kontrolnego, co tym samym ma na celu pogłębić zaufanie społeczeństwa do organów podatkowych. Na uwagę zasługuje fakt, iż ustawodawca starał się chronić dobra osobiste podatników podczas kontroli podatkowej przed ingerencją osób trzecich niezwiązanych bezpośrednio z kontrolą podatkową na podstawie zasady ograniczonej jawności postępowania podatkowego jako jednego z fundamentów demokratycznego państwa prawnego.

Bibliografia

- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2009 r. Nr 114, poz. 946).
- Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1608/98, LEX nr 45250
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2001.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2014.
- Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2009 r., I FSK 1973/07, LEX nr 518706.
- Wyrok NSA z dnia 15 maja 2008 r., I FSK 621/07, Lex Polonica nr 2064562.