

## Kontrola podatkowa

Zasadniczym i niezmiennym celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W przypadku płatników i inkasentów, jako podmiotów podlegających kontroli podatkowej, ich obciążenia dotyczą w zasadzie obowiązków proceduralnych związanych z ustaleniem i realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego (płatnik), bądź też tylko jego realizacją (inkasent). Przy czym w sytuacjach nie wypełniania tych obowiązków lub też wypełniania ich w sposób nieprawidłowy, podmioty te mogą być również obciążone obowiązkiem świadczeń pieniężnych w miejsce podatnika, co sprawia, że stają się one podmiotami w materialno-prawnych stosunkach zobowiązaniowych. Natomiast obowiązki podatnika mają swe źródło zarówno w przepisach poszczególnych ustaw podatkowych, regulujących podatkowo-prawny stan faktyczny danego rodzaju podatku, jak i w przepisach proceduralnych, występujących w tych ustawach, a także w O.p.<sup>1</sup>

Ustalenie dokonane w trakcie kontroli podatkowej przez organy podatkowe, co do stanu faktycznego i jego porównanie z tym, co przyjął kontrolowany, jest punktem wyjścia kontroli w zakresie prawidłowości zastosowania przez niego przepisów prawa podatkowego. Kontrola podatkowa dokonywana jest pod kątem legalności, a więc zgodności działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym. W tej sytuacji wzorcem właściwego zachowania, porównywanego z działaniami kontrolowanego będą

---

<sup>1</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, Dz. U. z 2012 r., poz. 1529.

odpowiednie normy prawne w stosunku do danego stanu faktycznego<sup>2</sup>.

Kontrola podatkowa jest traktowana, jako typ procedury odrębnej od pozostałych, występujących na gruncie prawa podatkowego. Da się jednak zauważyć opinie traktujące kontrolę podatkową jako element konstrukcyjny postępowania podatkowego. Z pewnością jest to związane z jednym z zadań kontroli podatkowej, jakim jest oprócz dokonania ustaleń kontrolnych, gromadzenie materiału dowodowego, możliwego do wykorzystania w toku jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. W trakcie kontroli podatkowej nie przewidziano możliwości władczego rozstrzygnięcia przez organ podatkowy o prawach i obowiązkach kontrolnego, w formie decyzji podatkowej. Do rozstrzygnięcia takiego może dopiero dojść podczas jurysdykcyjnego postępowania podatkowego<sup>3</sup>. Wyniki przeprowadzonej kontroli podatkowej, o ile stwierdzono nieprawidłowość, mogą oczywiście być przesłanką wszczęcia postępowania podatkowego. Możliwa jest również sytuacja, w której kontrola podatkowa będzie się toczyć równolegle w stosunku do postępowania podatkowego, jako procedury odrębnej<sup>4</sup>.

W większości przypadków podkreśla się jednak służebny charakter kontroli podatkowej w stosunku do postępowania podatkowego, szczególnie przez pryzmat dostarczania dowodów w sprawie. Gromadzenie materiału dowodowego może mieć miejsce przy przeprowadzaniu kontroli, oględzin i lustracji czyli wykonywania czynności kontrolnych w ścisłym tego słowa znaczeniu, bądź też dokonywania kontroli w szerokim jej ujęciu, poprzez przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego, przesłuchiwanie świadków i biegłych, czy też dokonywanie kontroli ksiąg prowa-

---

<sup>2</sup> R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Wrocław 1999, 2001, s. 318.

<sup>3</sup> M. Roszczyc, *Kontrola podatkowa w twojej firmie*, Białystok 2003, s. 9–15.

<sup>4</sup> J. Wowra, *Kontrola podatkowa i kontrola skarbową*, Warszawa 2003, s. 15–16.

dzonych przez podatników<sup>5</sup>. Podatkowo-prawne stany faktyczne, odtwarzane są przede wszystkim, w oparciu o określone przez prawo dokumenty, w wyniku czego ten rodzaj środków dowodowych odgrywa zasadniczą rolę. Wobec wielu czynności zmierzających do zgromadzenia materiału dowodowego, duże znaczenie ma uzyskanie danych w wyniku bezpośredniego poznania działalności podatnika. Działania takie będą polegać głównie na zabezpieczeniu dokumentów, wszelkich akt oraz innych dowodów znajdujących się u podatnika, jak również stwierdzeniu stanu faktycznego w momencie rozpoczęcia kontroli.

Kontrola podatkowa ze względu na swój charakter jest przede wszystkim określana, jako kontrola kameralna, ponieważ w większości przypadków do jej realizacji dochodzi w miejscu wykonywania działalności objętej opodatkowaniem. Kontroli podatkowej przypisywany jest też przymiot kontroli dokumentalnej z powodu konfrontowania z rzeczywistością, gospodarczych danych, wynikających w przeważającej mierze z zapisów księgowych oraz z innych dokumentów<sup>6</sup>. Przedstawiany typ procedury kontrolnej, w postaci kontroli podatkowej jest silnie powiązany z zagadnieniem powstawania zobowiązań podatkowych. Zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy samego prawa, lub w wyniku decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Kontroli podatkowej przypisuje się szczególną rolę, zwłaszcza co do tej pierwszej metody powstawania zobowiązań podatkowych, zatem z mocy samego prawa. Ma to ścisły związek z występowaniem w granicach tej metody tzw. samoobliczenia podatkowego, w ramach którego, np. podatnik jest sam zobowiązany do wyliczenia i wpłacenia podatku na rachunek organu podatkowego. W przypadku tego rodzaju obowiązków ciążących na podatnikach, doniosłą rolę spełniają również czynności sprawdzające, dlatego są one traktowane jako wstępny etap kontroli podatkowej<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> M. Szczypiór, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców. Leksykon*, Wrocław 2009, s. 21–23.

<sup>6</sup> R. Mastalski, *Ordynacja...*, s. 319.

<sup>7</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe I, II*, Warszawa 1998, s. 326.

Wielokrotnie zaznacza się, że podstawowym celem kontroli podatkowej jest ustalenie, czy podmioty zobowiązane dokonują wpłat należności podatkowych w terminie i w pełnej wysokości. Zakres omawianej procedury kontrolnej obejmuje ustalenie, czy podmioty zobowiązane dokonują wpłat należności podatkowych w terminie i w pełnej wysokości. Zakres omawianej procedury kontrolnej obejmuje, zarówno stan faktyczny, przyjęty dla określenia zobowiązania podatkowego jak i zastosowanie do tego stanu określonych norm prawnych. W przypadku nieprawidłowego ukształtowania zobowiązaniowego stosunku prawnego organy podatkowe są obowiązane doprowadzić do skorygowania tego stosunku. Działalność kontrolna ma bowiem na celu, nie tylko stwierdzenie wykonań, lecz doprowadzenie do wykonań zgodnych z ustalonym wzorcem, czyli spowodowanie, aby obciążenia podmiotu zobowiązanego były zgodne ze stanem faktycznym oraz obowiązującym prawem<sup>8</sup>.

Kontrola podatkowa może zostać przeprowadzona jedynie na podstawie imiennego upoważnienia<sup>9</sup>. Na upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli, bez względu na organ podatkowy, który przeprowadza kontrolę podatkową, powinno się znaleźć: oznaczenie organu przeprowadzającego kontrolę, data i miejsce wystawienia upoważnienia, wskazanie imienia i nazwiska kontrolującego (kontrolujących) jak również numer jego legitymacji służbowej lub dowodu osobistego, jeżeli kontrolujący nie ma obowiązku posiadania legitymacji, oznaczenie podmiotu kontrolowanego; określenie zakresu kontroli; przewidywany termin zakończenia kontroli; podpis osoby udzielającej upoważnienia; oraz pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego, wynikających z przepisów o kontroli podatkowej<sup>10</sup>.

Poruszając się w zakresie instytucji wszczęcia kontroli podatkowej, należy zauważyć, że O.p. reguluje dwa rodzaje wszczęcia

---

<sup>8</sup> R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2007, s. 268.

<sup>9</sup> J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 891.

<sup>10</sup> M. Roszczyk, *Kontrola ...*, s. 28.

kontroli podatkowej: tryb zwyczajny oraz tryb szczególny. Wszczęcie kontroli podatkowej w tzw. trybie zwyczajnym następuje poprzez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia oraz okazanie legitymacji służbowej lub dowodu osobistego, jeżeli kontrolujący nie ma obowiązku posiadania legitymacji<sup>11</sup>.

W sytuacji doręczenia upoważnienia osobie nieuprawnionej do reprezentowania kontrolowanego, czynność wszczęcia kontroli podatkowej staje się bezskuteczną, wobec czego nie wywołują skutku prawnego, także kolejne czynności dokonywane podczas takiej kontroli. Jednakże w sytuacji, w której ma miejsce nieobecność kontrolowanego będącego osobą fizyczną, albo członka zarządu, wspólnika lub innej osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, kiedy kontrola dotyczy osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, nie mającej osobowości prawnej, doręcza się upoważnienie oraz okazuje legitymację służbową lub dowód osobisty pracownikowi lub innej osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego w miejscu wszczęcia kontroli. Przez „inną osobę wykonującą czynności na rzecz kontrolowanego”, o której mowa powyżej, należy w szczególności rozumieć osobę inną niż pracownik, a więc zatrudnioną np. na umowę o dzieło, czy też osobę prowadzącą działalność na rzecz kontrolowanego, np. w postaci kontraktu menedżerskiego<sup>12</sup>.

W przypadku wszczęcia kontroli podatkowej w trybie szczególnym (tzw. kontrola na legitymację), kontrolę podatkową wszczyna się w przypadku, gdy okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne podjęcie kontroli, kontrola podatkowa może być wszczęta jedynie po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu lub osobom reprezentującym kontrolowanego, będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, a pod nieobecność kontrolowanego i tych osób – także pracownikowi lub innej osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego w miejscu wszczęcia kontroli. Okoliczności faktyczne, uzasadniające niezwłoczne podjęcie kontroli, nie zostały

---

<sup>11</sup> M. Szczypiór, *Kontrola...*, s. 57 i 95.

<sup>12</sup> R. Dowgier, *Komentarz...*, s. 467.

do końca sprecyzowane. Przy czym można przyjąć, że okolicznościami, które uzasadniają wszczęcie kontroli podatkowej w trybie szczególnym może być, np. stwierdzenie faktu popełnienia przestępstwa, czy też niszczenia dokumentacji podatkowej<sup>13</sup>. Wszczęcie kontroli podatkowej w opisywanym trybie nie daje kontrolującemu pełnej swobody. Kontrolowanemu lub osobom uprawnionym do jego reprezentowania jako osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej, należy bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć upoważnienie do jej przeprowadzenia<sup>14</sup>.

Naruszenie obowiązku doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli kontrolowanemu lub osobie go reprezentującej w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, skutkuje tym, że dokumenty z takich czynności kontrolnych nie mogą być dowodem w postępowaniu podatkowym. Zasady tej jednak nie stosuje się w sytuacji, gdy na kontrolującym nie ciąży obowiązek doręczenia upoważnienia w tym terminie, ze względu na brak możliwości ustalenia danych identyfikujących kontrolowanego. W takim przypadku upoważnienie doręczane jest po ich ustaleniu, a dokumenty z czynności kontrolnych mogą wówczas być dowodem w postępowaniu podatkowym<sup>15</sup>.

Jeśli w okresie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli podatkowej bez doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia, nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego, organ podatkowy ma możliwość umorzenia kontroli podatkowej, poprzez wydanie w tej sprawie postanowienia. Umorzona kontrola podatkowa może być w każdym czasie wznowiona, kiedy ustalony zostanie podmiot, wobec którego może być ona prowadzona.

Kontrolującemu w trakcie kontroli podatkowej przysługuje szereg uprawnień, a także obciążają go określone obowiązki. Kon-

---

<sup>13</sup> R. Dowgier, *Komentarz...*, s. 467–468.

<sup>14</sup> M. Roszczyk, *Kontrola...*, s. 30–31.

<sup>15</sup> S. Presnarowicz [w:] L. Etel, *Prawo...*, s. 271.

trolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni między innymi do:

- wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
- wstępu do lokali mieszkalnych jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe;
- żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin;
- żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej;
- zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;
- zabezpieczania zebranych dowodów;
- legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;
- żądania przeprowadzenia spisu z natury;
- przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób;
- zasięgnięcia opinii biegłych.

Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem próbek towarów, akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli: w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne lub gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

Kontrolujący może w razie uzasadnionej potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Straży Miejskiej, jeżeli trafi na opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych.

Na kontrolującego został nałożony obowiązek zakończenia czynności kontrolnych w trakcie kontroli podatkowej bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w przewidywanym terminie zakończenia kontroli, określonym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia.

Kontrolujący ma obowiązek zawiadomienia kontrolowanego o każdym przypadku nie zakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia, z jednoczesnym podaniem przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli oraz wskazaniem nowego terminu.

Obowiązkiem kontrolującego jest także dokonywanie czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. O.p., zobowiązuje kontrolującego do prowadzenia czynności kontrolnych w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia. Kontrolujący ma obowiązek udokumentowania przebiegu kontroli w protokole kontroli. Przy czym może on również utrwalić stan faktyczny za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz magnetycznych, optycznych lub elektronicznych nośników informacji<sup>16</sup>.

Obowiązkiem kontrolującego jest także rozpatrzenie zastrzeżeń wniesionych przez kontrolowanego do protokołu kontroli, oraz zawiadomienie kontrolowanego o sposobie ich załatwienia w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania.

Zakończenie kontroli podatkowej wykazuje powiązanie z zasadą szybkości kontroli, zgodnie z którą kontrola podatkowa po-

---

<sup>16</sup> M. Szczypiór, *Kontrola...*, s. 117.



winna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w samym upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Oznacza to tym samym, że termin zakończenia kontroli powinien być określony już na samym początku kontroli podatkowej, czyli przy jej wszczęciu<sup>17</sup>. W sytuacji nie zakończenia kontroli podatkowej, w terminie wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia, skutkuje to tym, że dokumenty wynikające z czynności kontrolnych, dokonanych po upływie tego terminu, nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym, o ile terminu kontroli nie przedłużono i nie wskazano nowego terminu jej zakończenia<sup>18</sup>.

Moment zakończenia kontroli jest również ściśle związany z podstawowym dokumentem ujmującym przebieg kontroli – protokołem kontroli. Poza protokołem kontroli, stanowiącym podstawowy dokument, kontrolujący w toku kontroli podatkowej może sporządzać z czynności kontrolnych także inne protokoły i adnotacje. Protokół kontroli, jak wiadomo, nie rozstrzyga władczo o prawach i obowiązkach kontrolowanego. Władcze rozstrzygnięcia organu podatkowego, odnośnie praw i obowiązków kontrolowanego, mogą zapaść dopiero na gruncie postępowania podatkowego, wszczętego z powodu np. stwierdzonych w trakcie kontroli podatkowej uchybień i nieprawidłowości po stronie kontrolowanego. W takiej sytuacji okoliczności faktyczne kontroli będą mogły być uznane za dowód w postępowaniu podatkowym jedynie wówczas, gdy zostaną one utrwalone w ramach protokołu z przebiegu tej kontroli<sup>19</sup>.

Protokół kontroli powinien zawierać w szczególności: wskazanie kontrolowanego, wskazanie osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli, określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, oraz pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień. Do protokołu

---

<sup>17</sup> Z. Ofiarski, *Prawo...*, s. 462.

<sup>18</sup> Art. 284b O.p.

<sup>19</sup> Z. Ofiarski, *Prawo...*, s. 463.

kontroli dołącza się także załączniki w postaci protokołów z przeprowadzonych dowodów z zeznań świadków, opinii biegłych czy też oględzin. Protokół kontroli jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, gdzie jeden z egzemplarzy protokołu, kontrolujący jest zobowiązany doręczyć kontrolowanemu.

Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, ma prawo w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia, przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Obowiązkiem kontrolującego jest rozpatrzenie zastrzeżeń, oraz zawiadomienie kontrolowanego w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania, o sposobie ich załatwienia.

Kontrola podatkowa zostaje zakończona na podstawie dwóch możliwości. Po pierwsze może zostać zakończona w dniu doręczenia kontrolowanemu przez kontrolującego zawiadomienia o sposobie załatwienia zgłoszonych przez niego zastrzeżeń do protokołu kontroli. Po drugie kontrola podatkowa może być zakończona w sytuacji gdy kontrolowany nie złoży zastrzeżeń do protokołu kontroli, po upływie 14 dni od dnia doręczenia mu tego protokołu.