

UPRAWNIENIA KONTROLUJĄCEGO W TRAKCIE KONTROLI PODATKOWEJ

I. Uwagi ogólne

Po wszczęciu kontroli podatkowej kontrolującemu przysługują określone uprawnienia. Są one uregulowane przede wszystkim w Ordynacji podatkowej (art. 286 – art. 288). Mają służyć realizacji celu kontroli, tj. sprawdzeniu, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zakres wykorzystywanych uprawnień w danym przypadku zależy jest od zakresu kontroli. Różni się on także w zależności od tego, czy organem prowadzącym kontrolę jest państwowy (np. naczelnik urzędu skarbowego), czy samorządowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta) organ podatkowy. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie podstawowych elementów tej materii wraz z zasygnalizowaniem problemów, które mogą powstać na gruncie jej stosowania.

II. Uprawnienia „podstawowe” kontrolujących i sankcje wobec kontrolowanych

1. Podstawowy katalog uprawnień kontrolującego został zawarty w art. 286 o.p. Część z nich jest zależna od aktywności kontrolowanego (udostępnianie akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych

z przedmiotem kontroli¹, przeprowadzenie spisu z natury, okazanie majątku podlegającego kontroli do dokonania jego oględzin, legitymowanie kontrolowanego w celu ustalenia jego tożsamości przy wszczęciu kontroli podatkowej – obejmuje to ustalenie imienia, nazwiska, imion rodziców, miejsce zamieszkania, nr PESEL, przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 287 § 4). Inne zaś możliwe będą, jeśli kontrolowany nie będzie utrudniał (wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego, wstępu do lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 276 § 1). Niektóre czynności nie są zależne w ogóle od kontrolowanego (zasięganie opinii biegłych, legitymowanie osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli, zabezpieczanie zebranych dowodów).

Istotną rolę pełnią przysługujące kontrolującemu dwa rodzaje uprawnień w zakresie ksiąg i innych dokumentów. Podstawowym jest prawo żądania ich udostępnienia (okazania), szczególnym zaś możliwością żądania ich wydania. W drugim jednak przypadku musi zaistnieć jedna z dwóch następujących przesłanek, tj. powzięcie uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne lub w przypadku niezapewnienia przez podatnika kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia na kontrolującym samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów².

Ważne jest, aby księgi i dokumenty, o których udostępnienie występuje kontrolujący, były związane z przedmiotem kontroli. Ocena w tym zakresie powinna należeć do kontrolującego, nie zaś kontrolowanego. Kontrolowany nie może odmówić wydania tych dokumentów, nawet gdy jego zdaniem ww. przesłanka nie występuje. W praktyce może to oznaczać, że kontrolowany będący przedsiębiorcą zobowiązany będzie do udostępnienia, na żądanie kontrolującego, np. ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów, nawet gdy zakresem kontroli objęty będzie np. podatek od nieruchomości czy rolny. Z jednej strony ewidencje te są

1 Zob. D.M. Malinowski, Badanie ksiąg podatkowych w kontroli i postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9, s. 3–4.
2 Zob. art. 286 § 2 o.p.

prowadzone przede wszystkim na potrzeby podatków dochodowych. Z drugiej jednak strony – dane zawarte w tych ewidencjach mogą zawierać dane umożliwiające weryfikację, czy uiszczony podatek od nieruchomości nie został zaniżony. Jeśli bowiem nieruchomość przedsiębiorcy jest wpisana do ww. ewidencji lub też wydatki z nią związane stanowią koszty znajdujące odzwierciedlenie w księdze przychodów, mamy do czynienia ze związkiem takiej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej. Twierdzenie takie będzie uzasadnione również w przypadku, gdy nieruchomości te fizycznie nie będą służyły takiej działalności. W sytuacji jednak, gdy materiał dowodowy zgromadzony w oparciu o przedstawioną przez kontrolowanego księgę lub dokument będzie wykraczał poza zakres kontroli, nie powinien być wykorzystany w postępowaniu podatkowym. Sankcja taka wprost została zapisana w art. 77 ust. 6 u.s.d.g., gdzie wskazano, że dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu m.in. w postępowaniu podatkowym. Reguła taka powinna także mieć zastosowanie w przypadku kontroli podatkowej realizowanej w stosunku do kontrolowanych niebędących przedsiębiorcami. W związku jednak z brakiem stosownego zapisu w tej kwestii mogą istnieć wątpliwości.

2. Ważkim aspektem związanym z realizacją uprawnień przysługujących kontrolującemu jest możliwość zastosowania sankcji wobec kontrolowanego, który utrudnia lub uniemożliwia korzystanie z ww. uprawnień, a tym samym negatywnie wpływa na możliwość prowadzenia czynności kontrolnych. Należy zwrócić uwagę na art. 83 kks.³ oraz art. 262 o.p. Zastosowanie sankcji w oparciu o te przepisy nie może skutkować podwójną penalizacją danego zdarzenia. Nie można też zaakceptować sytuacji, w której sankcje te będą stosowane zamiennie. Na podstawie art. 83 kks. sankcji podlega m.in. kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia kontroli podatkowej udaremnia lub utrudnia wykona-

3 M. Kurzyński, Wybrane związki kontroli podatkowej i prawa o postępowaniu karnym skarbowym, (w:) Wybrane problemy prawa publicznego i administracyjnego w dziesięciolecie studiów administracyjnych w Olsztynie, red. W. Bednarek, J. Dobkowski, Olsztyn 2004, s. 163 i n.

nie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa. Art. 262 § 1 pkt 2 o.p. stanowi natomiast podstawę do ukarania kontrolowanego karą porządkową do 2600 zł w przypadku, gdy bezzasadnie odmówi on złożenia wyjaśnień, zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności.

Większość uprawnień kontrolowanego, wskazanych w art. 286 o.p. jest, jak się wydaje, objętych sankcją wynikającą z kks. Wyjątkiem jest uprawnienie żądania okazania majątku podlegającego kontroli do dokonania jego oględzin, o którym wprost jest mowa w art. 262 o.p.

3. Możliwość zastosowania sankcji na podstawie ww. regulacji nie jest jedynym instrumentem, który ma sprzyjać sprawnemu prowadzeniu kontroli podatkowej. Istotnym elementem jest możliwość zwrócenia się do określonych w art. 286a o.p. podmiotów z prośbą o pomoc lub asystę przy prowadzeniu czynności kontrolnych. Z pomocą mamy do czynienia, jeżeli kontrolowany trafi na opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych. Instrument ten może więc być wykorzystany w przypadku, gdy zetknął się on z oporem kontrolującego lub innej osoby, przez co czynności kontrolne nie mogą być prowadzone. Asysta, o którą może zwrócić się kontrolujący, ma miejsce, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że na taki opór natrafi.

Zasady udzielania pomocy i asysty uregulowane zostały w Rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 1 kwietnia 2003 r. w sprawie udzielania przez organy Policji, Straży Granicznej, straży miejskich lub organy wojskowe pomocy lub asysty pracownikowi organu podatkowego przy wykonywaniu czynności kontrolnych.⁴ Wprowadzona w nim procedura wskazuje, że w przypadku oporu uniemożliwiającego lub utrudniającego wykonywanie czynności kontrolnych organy, zobowiązane do udzielenia kontrolującemu pomocy, dokonują tego niezwłocznie po otrzymaniu wezwania ustnie, telegraficznie, telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączno-

4 Dz.U. Nr 65, poz. 611.

ści. Asysta udzielana jest natomiast kontrolującemu przy wykonywaniu czynności kontrolnych po otrzymaniu, co najmniej 7 dni przed terminem wykonywania tych czynności, pisemnego wezwania do jej udzielenia. W pilnych przypadkach, w szczególności gdy zwłoka grozi udaremieniem czynności kontrolnych, kontrolujący może wezwać asystę ustnie, telegraficznie, telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności. W takim przypadku kontrolujący jest obowiązany przesłać organom, które udzieliły asysty, pisemne potwierdzenie tego wezwania w terminie 3 dni od dnia zakończenia czynności kontrolnych.

Wykorzystanie omawianych instrumentów jest zależne od istnienia lub przypuszczenia istnienia bezprawnego oporu określonej osoby, przez co nie jest możliwe lub może być utrudnione prowadzenie czynności kontrolnych. Nie będzie więc podstaw do zastosowania pomocy lub asysty, jeśli czynności kontrolne nie mogą być prowadzone z innych przyczyn, gdzie nie występuje opór kontrolowanego lub innej osoby wyrażony w określonym działaniu (np. wypychanie kontrolujących z posesji kontrolowanego) lub zaniechaniu (np. blokowanie wstępu na posesję)⁵. Interpretacja ta wydaje się być uzasadniona znaczeniem językowym pojęcia opór. Jest to przeciwstawianie się, opieranie się cudzej woli, przemocy⁶. Z potwierdzeniem słuszności tego stanowiska mamy do czynienia w końcowej części art. 286 a § 1 o.p., gdzie wskazano na konkretną sytuację oporu stawianego przez żołnierza czynnej służby wojskowej. Zapis ten należy traktować jako możliwy przykład oporu oddający jednocześnie jego charakter, który musi wiązać się z zachowaniem określonych osób. Nie będzie więc podstawy do sięgnięcia o pomoc lub asystę w przypadku nieobecności kontrolowanego na miejscu kontroli i w konsekwencji braku możliwości wejścia na nieruchomość objętą kontrolą. Brak tu jest bowiem aktywności kontrolującego lub innego podmiotu. Należy zwrócić również uwagę, iż opór, który uzasadniać będzie skorzystania z ww. możliwości, musi być bezprawny. Nie będzie podstawy do wykorzystania analizowanego artykułu, gdy kontrolowany nie pozwala wejść kontrolowanym, stawiając opór na posesję mieszkalną. W tym bowiem przypadku, zgodnie z art. 288 o.p., kontrolowany musi wyrazić zgodę na wejście na taką nieruchomość. W prze-

5 Pierwsza z tych sytuacji może być określana czynnym, druga zaś biernym oporem.

6 Zob. Słownik języka polskiego, red. M. Szymczak, Tom II, Warszawa 1995, s. 510.

ciwnym wypadku czynność taka może być przeprowadzona wyłącznie po wyrażeniu zgody przez prokuratora rejonowego. Jeśli więc nie są spełnione ww. przesłanki, opór kontrolowanego nie może być sankcjonowany z uwagi na wadliwość działania kontrolujących.

Przedstawionych zasad zastosowania pomocy i asysty nie mogą zmienić wskazane w § 3 ww. rozporządzenia działania organów zobowiązanych do udzielenia pomocy lub asysty. Mają one zapewnić m.in. dostęp do miejsca, w którym czynności kontrolne mają być wykonywane. Trudno byłoby uzasadnić interpretację, zgodnie z którą organy np. policji zobowiązane byłyby do umożliwienia kontrolowanemu wejścia do każdego zamkniętego lokalu, w którym mają być prowadzone czynności kontrolne, w sytuacji gdy jest on zamknięty, a jednocześnie brak jest w tym zakresie bezpośrednich działań lub zaniechań kontrolowanego.

Przyjęte zasady zastosowania instytucji pomocy lub asysty nie są doskonałe. Umożliwiają one kontrolowanym stosunkowo łatwe unikanie przeprowadzenia czynności kontrolnych. Wystarczy bowiem, że kontrolowanego nie będzie w miejscu kontroli, do którego dostęp jest zamknięty. Sankcje zawarte w art. 83 kks. czy art. 262 o.p. nie rozwiązują w sposób zadawalający analizowanego problemu.

III. Uprawnienia „uzupełniające” kontrolującego oraz obowiązki kontrolowanego

1. W art. 287 o.p. uregulowano obowiązki kontrolowanego, które nie mają charakteru samoistnego. Ich istnienie zależy bowiem od inicjatywy kontrolowanego. Jeśli nie zgłosi on określonych żądań, kontrolowany nie będzie zobowiązany do jakichkolwiek działań (np. przedstawienia tłumaczenia dokumentu) lub zaniechań (np. umożliwić kontrolującemu rejestrowanie stanu faktycznego). Przepis ten, jak się wydaje, należy traktować jako uzupełnienie kompetencji uregulowanych w art. 286 o.p, w którym znajdują się podstawowe uprawnienia kontrolującego. Można jednak wskazać, że w pewnym zakresie w art. 287 o.p. rozszerzono katalog uprawnień kontrolowanego. Na podstawie tego przepisu kontrolujący jest uprawniony do:

- fotografowania, dokonywania nagrań dźwiękowych oraz utrwalania stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli,
- wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki, w tym zakresie nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki, podlegają natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce,
- żądania od kontrolowanego przedstawienia, tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli,
- żądania od kontrolowanego udzielenia wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli,
- żądania od osób uprawnionych do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracowników oraz osób współdziałających z kontrolowanym do udzielania wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań,
- żądania od kontrolowanego dostarczenia kontrolującemu określonych dokumentów,
- żądania od kontrolowanego zapewnienia kontrolującemu warunków do pracy, a w tym w miarę możliwości udostępnienia samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

Analizując charakter tych kompetencji, można je podzielić na trzy rodzaje. Pierwsze z nich tworzą uprawnienia, których istnienie w tym miejscu jest trudno uzasadnić, gdyż zostały one również wskazane w art. 286 o.p. Dotyczy to wstępu na teren jednostki (por. z art. 286 § 1 pkt 1 o.p.), żądania okazania dokumentów (por. art. 286 § 1 pkt 4 o.p.). Drugą grupę tworzą uprawnienia uzupełniające i podporządkowane innym uprawnieniom mającym charakter podstawowy (możliwość zastosowania różnych sposobów utrwalania stanu faktycznego, m.in. poprzez fotografowanie, żądanie przedstawienia tłumaczenia dokumentu).

Trzecia grupa wydaje się obejmować uprawnienia samoistne, istotnie rozszerzające katalog kompetencji kontrolujących z art. 286 o.p. Dotyczy to możliwości żądania wyjaśnień od kontrolowanego, osób jego reprezentujących lub z nim współpracujących, a także pracowników⁷.

2. Organ kontroli podatkowej dysponuje dwoma różnymi środkami dowodowymi, które mogą stanowić podstawę uzyskania informacji od kontrolowanego i które będą mogły zostać wykorzystane w trakcie postępowania podatkowego. Mowa tu o żądaniu składania wyjaśnień oraz przesłuchania kontrolowanego. Wskazać można jednak również elementy łączące te prawne instrumenty (obie instytucje odnoszą się zarówno do kontrolowanego, jak i innych osób). Ograniczone są jednak możliwości przesłuchania kontrolowanego, z uwagi na konieczność wyrażenia przez niego zgody na zastosowanie tej instytucji (art. 199 o.p.). Podobna sankcja może być zastosowana w przypadku odmowy wypełnienia obu tych obowiązków. Zgodnie z art. 262 § 1 pkt 2 o.p., istnieje bowiem możliwość ukarania karą porządkową do 2600 zł w przypadku, gdy bezzasadnie odmówiono złożenia wyjaśnień, zeznań, okazania przedmiotu oględzin lub udziału w innej czynności. Sankcja ta nie może być jednak zastosowana w stosunku do kontrolowanego, gdyż nie musi on w ogóle wyrażać zgody przesłuchanie. Istnieje wątpliwość, czy można ją zastosować w stosunku do kontrolowanego, który odmówi udzielenia wyjaśnień. Wydaje się, że twierdząco należy odnieść się do tej wątpliwości. Ustawodawca wyraźnie odróżnia przesłuchanie strony od złożenia przez niego wyjaśnień. Jednak już jedynie przy przesłuchaniu wskazuje na konieczność wyrażenia zgody strony (kontrolowanego) jako przesłanki zastosowania tej czynności. W przypadku przyjęcia przeciwnej interpretacji, będziemy mogli mieć do czynienia z sytuacją, w której organ podatkowy nie będzie mógł w żaden inny sposób ustalić niezbędnych danych do opodatkowania.

O odrębności tych trybów gromadzenia informacji świadczą natomiast inne rygory zastosowania tych mechanizmów, a także róż-

7 Żądanie to nie powinno jednak wykraczać poza przedmiot kontroli oraz zakres wynikający z wykonywanych czynności lub zadania poszczególnych osób. Oznacza to, że kontrolujący przystępując do tych czynności powinien ustalić, jaki jest zakres wykonywanych czynności lub zakres zadań osoby, która będzie przesłuchiwana lub będzie składała wyjaśnienia. W przeciwnym wypadku zgromadzony materiał dowodowy może okazać się wadliwy, jeśli przekroczone zostanie w tym zakresie uprawnienie.

na ich moc dowodowa. Zgodnie z art. 289 o.p., kontrolowanego, osobę go reprezentującą lub osobę wskazaną w trybie art. 281a albo w trybie art. 284 § 1 zdanie drugie zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia. Tryb ten ma zastosowanie przy przesłuchaniu świadków. Nie ma natomiast w przypadku wezwania do złożenia wyjaśnień⁸. Oznacza to, że kontrolujący, wzywając np. pracownika kontrolowanego do złożenia wyjaśnień, nie ma obowiązku poinformować kontrolowanego na 3 dni przed planowanym terminem przeprowadzenia tej czynności. Nie oznacza to, że w ogóle informowanie kontrolowanego jest w tym przypadku zbędne. Zgodnie bowiem z art. 285 § 1, czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. W związku z tym kontrolowany powinien poinformować o zamiarze przeprowadzenia tej czynności, tak aby kontrolowany lub inna osoba go reprezentująca mogły w składaniu wyjaśnień danej osoby uczestniczyć. Nie dotyczy to sytuacji, w której wezwany będzie zobowiązany do przedstawienia wyjaśnień na piśmie. W tym przypadku kontrolowany będzie mógł się jednak ustosunkować do wyjaśnień kontrolowanego w protokole z kontroli.

Dowody zebrane w ramach przesłuchania mają większą wagę od informacji pozyskanych w wyniku składanych wyjaśnień. Zgodnie z art. 196 § 3 o.p., przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Brak możliwości zastosowania sankcji odpowiedzialności karnej w związku z składanymi wyjaśnieniami potwierdza, jak się wydaje, mniejszą wagę dowodów zgromadzonych przy zastosowaniu tego środka. W doktrynie podkreśla się, że wyjaśnienia są istotnym, ale doraźnym środkiem umożliwiającym komunikację organu podatkowego ze stroną. Mogą stanowić podstawę do ustalenia procesowo istotnych okoliczności, jednak nie mogą same tworzyć podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego co do

8 A. Mariański, D. Strzelec, Wybrane kwestie kontroli podatkowej w aspekcie praw i obowiązków podatnika, „Prawo i Podatki” 2006, nr 7, s. 26 i nast., gdzie wskazuje się, że na podstawie art. 189 o.p. termin do złożenia wyjaśnień przez kontrolowanego nie powinien być krótszy niż 3 dni.

istoty sprawy⁹. Kształtują przedmiot i zakres postępowania dowodowego, przez co umożliwiają organowi sformułowanie tez dowodowych i określenie kierunku postępowania dowodowego (szerzej zob. komentarz do art. 199 o.p.).

3. Kolejnym przepisem, który uzupełnia i doprecyzowuje uprawnienia kontrolującego, jest art. 288 o.p. Zasadą jest, że w ramach kontroli kontrolujący ma prawo wstępu na każdy grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego, jeśli czynności te mieszczą się w zakresie wynikającym z upoważnienia. Działania te nie są zależne od wyrażania zgody przez kontrolowanego, czy też innego podmiotu, np. najemcy zajmującego nieruchomości kontrolowanego. Pewne ograniczenie w tym zakresie zostało jednak przewidziane w art. 288 o.p. Dotyczy to sytuacji, w której kontrolą mają zostać objęte nieruchomości mieszkalne. Wstęp na nie oraz dokonanie w tych miejscach określonych czynności, tj. oględzin lub oględzin i przeszukania wymaga, co do zasady, zgody odpowiednio kontrolowanego lub prokuratora rejonowego.

Wątpliwości może jednak budzić sformułowanie wyznaczające zakres zastosowania art. 288 o.p. Wprowadzono tu zapis, zgodnie z którym kontrolujący ma prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego. W tym jednak miejscu powstaje pytanie, czy regulacja ta odnosi się do każdego terenu, każdego budynku oraz jedynie do lokali mieszkalnych? Czy też przymiotnik mieszkalne odnosi się nie tylko do lokali, ale także do budynków oraz terenu? Wydaje się, że pierwszą koncepcję należy odrzucić. Taka interpretacja prowadziłaby m.in. do sytuacji, w której ograniczenia wynikające z analizowanego przepisu odnosiłyby się do budynków użytkowych, ale już nie do lokali użytkowych. Trudno byłoby uzasadnić, dlaczego bardziej należy chronić kontrolowanego, który posiada cały taki budynek, niż takiego, który dysponuje lokalem użytkowym. W związku z powyższym należy przyjąć, pomimo wątpliwości związanych z brzmieniem treści art. 288 o.p., iż ograniczenia zawarte w art. 288 odnoszą się jedynie do nieruchomości mieszkalnych, bez względu, czy są to budynki,

9 P. Pietrasz, Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 5, s. 24 i nast.

lokale, czy też gruntów, na których takie obiekty znajdują się. Nie dotyczy zaś, co do zasady, nieruchomości o innym charakterze.

Ustawodawca przewidział odmienne ograniczenia w zależności od tego, jakie czynności mają zostać przeprowadzone na nieruchomościach mieszkalnych. W przypadku, gdy kontrolujący jest zainteresowany przeprowadzeniem oględzin, przystąpienie do tej czynności dokonywane jest za zgodą kontrolowanego. Nie można jej domniemywać. Powinna ona zostać wprost wyrażona przez kontrolowanego. Kontrolujący powinien przed przystąpieniem do tej czynności zapytać o zgodę na ich przeprowadzenie, wskazując na możliwość jej odmowy. Działanie to jest zasadne z uwagi na zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, wyrażoną w art. 121 § 1 o.p., która na podstawie art. 292 o.p. ma również odpowiednie zastosowanie przy kontroli podatkowej. W razie jej braku, czynność ta może zostać przeprowadzona po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do oględzin kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody.

Zwrócić należy uwagę, iż dokonanie oględzin nieruchomości mieszkalnych w oparciu o analizowany przepis możliwe jest jedynie, jeśli spełniona jest jedna z trzech przesłanek wskazanych w § 1 pkt 1, tj. gdy:

- a) zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego,
- b) jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania,
- c) jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych.

Powstać może wątpliwość dotycząca tego, czy organ będzie miał prawo wstępu na nieruchomości mieszkalne i przeprowadzenie oględzin, jeśli żadna z nich nie wystąpi. Kwestia ta jednak, z uwagi na bardzo szeroki zakres przede wszystkim drugiej przesłanki, wydaje się mieć charakter jedynie teoretyczny.

Wstęp na nieruchomości mieszkalne w celu dokonania oględzin oraz ich przeszukanie możliwe jest wyłącznie po uzyskaniu, na wnio-

sek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nią zgody. Z czynności tych sporządza się protokół, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu, materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Podstawą ich przeprowadzenia musi być istnienie jednej z przesłanek z art. 288 § 1 pkt 2 o.p., którą organ powinien wskazać we wniosku o zgodę adresowanego do prokuratury.

Należy zwrócić uwagę, iż w § 1 pkt 2 mowa jest o przeszukaniu poza lokalami mieszkalnymi także innych pomieszczeń lub rzeczy. Czynność ta odnosić się może również do nieruchomości innych niż mieszkalne, np. związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także rzeczy, np. pojazdów. Takie rozszerzenie możliwości zastosowania przeszukania jest uzasadnione. Trudno byłoby uznać za logiczne dopuszczenie przeprowadzenia takich czynności jedynie w stosunku do nieruchomości mieszkalnych i je wykluczyć w innych przypadkach, tym bardziej, że nie ma innej regulacji w zakresie kontroli podatkowej, która uprawniałaby kontrolującego do przeprowadzenia takiej czynności. Prowadzi to do wniosku, że art. 288 ma jednak, aczkolwiek w ograniczonym zakresie, zastosowanie nie tylko w odniesieniu do nieruchomości mieszkalnych. Dotyczy to jednak jedynie oględzin, którym ma towarzyszyć przeszukanie.

W art. 288 § 4 o.p. uregulowano sytuację, w której nieruchomości lub rzeczy mające być przedmiotem samych oględzin lub też oględzin wraz z przeszukaniem znajdują się w posiadaniu osób trzecich. W takich przypadkach osoby te są obowiązane je udostępnić w celu przeprowadzenia określonych czynności¹⁰. Nie zwalnia to jednak kontrolującego od uzyskania zgody kontrolowanego. Jeśli więc wynajęte nieruchomości mieszkalne stanowiące własność kontrolowanego mają zostać objęte oględzinami, kontrolujący przed przystąpieniem do tej czynności musi uzyskać zgodę kontrolowanego. W tym miejscu powstaje jednak pytanie o konsekwencje sytuacji, w której kontrolowa-

10 C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2007, s. 925 i nast. wskazuje, że nie tylko kontrolowany może odmówić zgody na przeprowadzenie oględzin i przeszukanie lokalu, lecz także posiadacz lokalu niebędący kontrolowanym.

ny wyraża zgodę na podjęcie takich czynności, które jednak nie mogą dojść do skutku z uwagi na opór lub nieobecność posiadacza nieruchomości. W pierwszej sytuacji możliwe są do wykorzystania instrumenty pomocy lub asysty, o której mowa w art. 286a o.p. oraz odpowiedzialność posiadacza z art. 83 kks. W drugim przypadku brak jest, niestety, wprost określonych procedur postępowania, choć jako zasadne należy uznać zastosowanie wezwania do stawienia się w miejscu prowadzenia czynności kontrolnych zgodnie z art. 155 w zw. z art. 292 o.p, pod rygorem sankcji przewidzianej w art. 262 o.p.

IV. Gromadzenie dowodów a obowiązki informowania kontrolowanego o określonych czynnościach

Z korzystaniem przez kontrolującego z określonych uprawnień wiążą się też określone obowiązki wobec kontrolowanego. Mamy do czynienia z taką sytuacją zwłaszcza w przypadku czynności mających na celu zgromadzenie materiału dowodowego. Art. 289 o.p. ma umożliwić kontrolowanemu uczestniczenie w istotnych czynnościach dowodowych podejmowanych w trakcie kontroli podatkowej. Dotyczy to przesłuchiwania świadków, przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych, a także z oględzin. Wprowadzono tu wymóg, aby odpowiednio wcześniej kontrolujący zawiadamiał kontrolowanego o miejscu i terminie przeprowadzenia tych czynności. W zakresie wyznaczenia miejsca, w którym będą podejmowane te czynności, mają zastosowanie art. 285a i 285b o.p. W przypadku dowodu z zeznań świadków oraz opinii biegłych powinno zostać to zrealizowane przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia, a jeśli dotyczy to będzie dowodu z oględzin – nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. Terminy te zostały istotnie skrócone w porównaniu do tych, które są stosowane w postępowaniu podatkowym, co uzasadnione jest charakterem kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 190 § 1 o.p., strona powinna być bowiem zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.

Należy zwrócić uwagę, że kontrolujący nie ma obowiązku doręczyć zawiadomienia o planowanych czynnościach dowodowych. W art. 289 § 1 o.p. posłużono się bowiem sformułowaniem „zawiadamia się”, w odniesieniu do dowodu, który ma zostać przeprowadzony. Gdyby inny był zamiar ustawodawcy, posłużyłby się on zapisem np. znajdującym się w art. 282b § 2 o.p., gdzie mowa jest o doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, czy też w art. 284 § 1 o.p., gdzie wskazuje się na doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Należy więc przyjąć, że przedmiotowy obowiązek będzie spełniony także wówczas, gdy stosowna informacja zostanie przekazana telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności. Zawiadomienie to powinno wywoływać skutki prawne jednak tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło ono do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie. Zasady te zostały wyrażone w art. 160 o.p., który z uwagi na art. 292 o.p. w tym przypadku powinien mieć także zastosowanie.

Realizacja obowiązku zawiadomienia o planowanych czynnościach kontrolnych ma istotne znaczenie szczególnie w odniesieniu do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą. W takim bowiem przypadku ma zastosowanie reguła z art. 77 ust. 6 u.s.d.g. Zgodnie z tym przepisem, dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karoskarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy. Znajdująca się w tym przepisie sankcja ma poważne konsekwencje, zwłaszcza jeśli kontrolowany wykaże, iż nie mógł brać udziału w czynnościach z uwagi na brak właściwego zawiadomienia o nich. Jest to o tyle istotne, że na podstawie art. 190 § 2 o.p. w zw. z art. 292 o.p. kontrolowany ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia.

W orzecznictwie podkreśla się, iż na gruncie Ordynacji podatkowej w niektórych tylko sytuacjach ustawodawca przewiduje konsekwencje, iż określony materiał dowodowy nie stanowi dowodu w postępowaniu podatkowym – art. 284a § 2 w zw. z § 3, art. 284b § 3, i art.

288 § 2 i 3. Oznacza to, że w pozostałych przypadkach dowody zebrane z uchybieniem procedury nie tracą automatycznie znaczenia, lecz waga tych uchybień oraz ich wpływ na prawidłowość postępowania winny być rozważone przez sąd przy ocenie legalności decyzji¹¹. Trudno jest zgodzić się z tym poglądem. Należy bowiem zwrócić uwagę, iż art. 180 o.p. wprowadzono klauzulę legalności środków obrotowych.

Podkreślić należy, że nie każda czynność z udziałem biegłego powoduje konieczność realizacji wymogu zawiadomienia kontrolowanego z co najmniej 3-dniowym wyprzedzeniem o tej czynności. Kontrolujący może zarządzić np. przeprowadzenie oględzin z udziałem biegłego. W takiej sytuacji wystarczy, że zawiadomienie dotrze do kontrolowanego nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. Z tej czynności powinien zostać sporządzony protokół, w którym umieszcza się informację o spełnieniu obowiązku wynikającego z art. 289 o.p. Jeśli jednak zwięźceniem udziału biegłego w oględzinach będzie przygotowanie opinii przez biegłego, kontrolujący będzie zobowiązany poinformować kontrolowanego o miejscu i terminie przeprowadzenia (przedstawienia) dowodu z takiej opinii przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia. Przedstawienie tej opinii powinno mieć miejsce w siedzibie kontrolowanego, aczkolwiek za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego (art. 285b o.p.).

Ustawodawca dopuszcza sytuację, w której kontrolujący będzie mógł odstąpić od informowania kontrolowanego o czynnościach kontrolnych. Będzie to miało miejsce, jeżeli kontrolowany, osoba go reprezentująca lub przez niego wskazana w trybie art. 281a albo w trybie art. 284 § 1 zdanie drugie są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu. Zastosowanie tej regulacji może mieć miejsce zarówno w przypadku kontroli podejmowanej na legitymację, a także klasycznej, realizowanej po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Nieobecność, o której mowa w tym przepisie, może wystąpić w trakcie prowadzonej już kontroli podatkowej. Może także istnieć od samego początku kontroli, gdzie już przy wszczęciu kontrolowany nie był obecny. Przesłanka istniejących

11 Zob. wyrok NSA z 22 lutego 2006 r. (sygn. akt I FSK 1077/05), „Monitor Podatkowy” 2006, nr 12, s. 51 i n. oraz głosę do tego orzeczenia M. Mariańskiego, opublikowana tamże.

okoliczności sprawy, które uzasadniają przeprowadzenie dowodu, będzie występowała m.in. gdy brak działań w tym zakresie uniemożliwi lub istotnie utrudni ich przeprowadzenie w przyszłości. Będą podstawy do jego wykorzystania także wówczas, gdy kontrolowany odmówił udziału w czynnościach kontrolnych.

V. Wnioski

Uprawnienia podatkowe przysługujące kontrolującym znajdujące odzwierciedlenie w Ordynacji podatkowej są uregulowane w kilku przepisach. Podstawowy katalog znajduje się w art. 286 o.p. Uzupełnienie i doprecyzowanie tej materii znajduje się zwłaszcza w art. 287 i 288 o.p. Zastrzeżenia w zakresie tej materii związane są przede wszystkim z posługiwaniem się przez ustawodawcę mało precyzyjnymi zapisami, których praktyczne stosowanie budzić może wątpliwości. Problem ten można zobrazować m.in. pytaniem o to, czy na oględziny wszelkich nieruchomości kontrolowanego wymagana jest zgoda kontrolowanego, czy jest ona niezbędna jedynie w zakresie majątku mieszkalnego. Zastrzeżenia budzić może także istnienie regulacji określonej kwestii w dwóch przepisach. Niektóre uprawnienia są przedmiotem regulacji zarówno w art. 286, jak i art. 287 o.p.