

KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH SPRAWOWANA PRZEZ RZECZNIKA PRAW OBYWATELSKICH

BOGUMIŁ PAHL

I. Uwagi ogólne

W procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, tj. postępowaniu podatkowym, kontroli podatkowej, czynnościach sprawdzających oraz kontroli skarbowej obok strony (kontrolowanego) mogą uczestniczyć także inne podmioty. Ich związek ze sprawą podatkową nie opiera się jednak na przepisach materialnego prawa podatkowego, lecz ma wyłącznie charakter *stricte* procesowy. Podmiotami biorącymi udział w poszczególnych procedurach podatkowych mogą być m. in.: świadkowie, tłumacze, biegli, Policja, Straż Graniczna, straż miejska (gminna), Żandarmeria Wojskowa, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej powoływany jako RPO) i organizacja społeczna. Rola tych podmiotów na etapie wykonywania zobowiązań podatkowych różni się istotnie.

Zadaniem Policji, Straży Granicznej, straży miejskiej, Żandarmerii Wojskowej jest ułatwienie wykonywania organom podatkowym i organom kontroli skarbowej poszczególnych czynności procesowych¹. Świadkowie, tłumacze, biegli są kategorią uczestników, których udział ma przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy, tj. przede wszystkim dostarczyć informacji relewantnych dla treści przy-

1 Zgodnie z art. 286a § 1 o.p. kontrolujący może w razie uzasadnionej potrzeby wezwać, w pilnych przypadkach także ustnie, pomocy organu policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej), jeżeli natrafi opór uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych, albo zwrócić się o ich asystę, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że taki opór natrafi. Jeżeli opór stawia żołnierz czynnej służby wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka grozi udaremnieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma organu wojskowego.

szłej decyzji administracyjnej². Natomiast prokurator, RPO i organizacja społeczna to kategorie uczestników postępowania, których zadaniem jest kontrola realizacji zobowiązań podatkowych. Udział tych podmiotów ma zapewnić prawidłowe przeprowadzenie poszczególnych procedur, przy czym przesłanki uczestnictwa każdego z tych podmiotów są odmienne. Każdemu z nich na etapie realizacji zobowiązań podatkowych przyświecają więc określone wartości.

Współuczestnictwo prokuratora podyktowane jest ochroną praworządności³. Rola organizacji społecznej sprowadza się do ochrony interesów określonej grupy społecznej⁴. W przypadku RPO przesłanką jego „aktywności” w realizacji zobowiązań podatkowych jest ochrona praw i wolności człowieka i obywatela. Należy przy tym zauważyć, że pozycja ustrojowa RPO określona została w Rozdziale IX Konstytucji RP – jest on jednym z organów kontroli państwowej i ochrony prawa, a dokładniej – stoi na straży wolności i praw człowieka i obywatela określonych zarówno w ustawie zasadniczej, jak i innych aktach normatywnych (art. 208 Konstytucji). To kluczowe – dla określenia podmiotowego i przedmiotowego zakresu działania RPO – postanowienie koresponduje z treścią art. 80 Konstytucji przyznającego każdemu prawo wystąpienia do RPO z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich wolności lub praw naruszonych przez organy władzy publicznej⁵. Tak więc istotą działalności RPO jest ochrona wolności i praw człowieka i obywatela gwarantowanych przez przepisy prawa – czuwa on nad prawidłowością postępowania administracji publicznej wobec obywateli⁶. Jest on w swojej działalności niezawisły, niezależny od innych organów państwowych i odpowiada jedynie przed sejmem. Zakres ochrony wolności i praw realizowany przez RPO rozciąga się zatem na wszelkie przejawy działalności organów władzy publicznej, w tym również organów podatkowych.

2 Zob. A. Skóra, *Współuczestnictwo w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2009, s. 54.

3 Art. 2 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2008 r. Nr 7, poz. 39 ze zm.).

4 Organizacja społeczna nie może uczestniczyć w kontroli podatkowej.

5 J. Buczkowski (red.), Ł. Buczkowski, K. Eckhardt, *Prawo konstytucyjne RP (instytucje wybrane)*, Przemysł 2008, s. 415.

6 L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 387.

Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest przedstawienie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych sprawowanej przez RPO i związanych z tym uprawnień przyznanych mu przez ustawodawcę. Podjęcie tej tematyki wydaje się konieczne, biorąc pod uwagę to, że regulacje prawne w tym zakresie są mało czytelne (nieprzejrzyste). Dodatkowo podkreślić należy, że problematyka ta nie cieszy się także zbyt dużym zainteresowaniem w literaturze przedmiotu⁷, co jest dodatkowym argumentem przemawiającym za koniecznością jej podjęcia.

II. Zakres uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu podatkowym

1. Podstawy prawne i przesłanki udziału RPO w postępowaniu podatkowym

Pod pojęciem postępowania podatkowego należy rozumieć regulowany przepisami prawa całokształt czynności podejmowanych przez organy podatkowe, podatników i innych uczestników postępowania w celu ustalenia istnienia obowiązku podatkowego i konkretyzacji zobowiązania podatkowego bądź też rozstrzygnięcia innych kwestii związanych z wymiarem i poborem podatków⁸. Jego istotą jest ustalenie istnienia i zakresu roszczeń pieniężnych państwa oraz samorządu terytorialnego w stosunku do podmiotów, które znajdują się w sytuacji określonej przez prawo podatkowe⁹. Postępowanie to uregulowane jest w Dziale IV Ordynacji podatkowej. W literaturze prawniczej wskazuje się, że postępowanie podatkowe nie obejmuje wszystkich działań organów podatkowych oraz podmiotów zobowiązań podatkowych, mających na celu realizację zobowiązań podatkowych, lecz tylko takie

7 Niniejszy artykuł powstał w związku z badaniami naukowymi prowadzonymi w ramach grantu nr N N110 208240 – Współuczestnicy w procedurach podatkowych, realizowanego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko–Mazurskiego w Olsztynie.

8 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1995, s. 153.

9 A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 435. Postępowanie podatkowe definiowane jest również jako uregulowany przez prawo zorganizowany ciąg czynności organów administracji i uczestników postępowania, które zmierzają do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej – zob. R. Mastalski, *Istota i charakter prawny postępowania podatkowego prowadzonego wobec organizacji gospodarczych*, Wrocław 1980, s. 3.

czynności organów podatkowych, które ukierunkowane są na wydanie aktu administracyjnego¹⁰.

W postępowaniu podatkowym można wyróżnić dwa zasadnicze podmioty – organ podatkowy oraz stronę tegoż postępowania. Tą ostatnią jest, w myśl art. 133 o.p., podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Ponadto stroną w postępowaniu podatkowym może być również inna osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

Obok strony postępowania podatkowego mogą brać w nim również udział podmioty na prawach strony, takie jak: organizacja społeczna, prokurator oraz RPO. Różnica między stroną postępowania a podmiotem na prawach strony sprowadza się do tego, że druga z tych kategorii (podmiot na prawach strony) nie jest materialnoprawnie związany ze sprawą podatkową. Jego udział ma jedynie „procesowy” charakter w sprawie dotyczącej innej osoby, a tym samym nie opiera swojego uczestnictwa na interesie prawnym¹¹. Podmiot na prawach strony nie jest więc zainteresowany rozstrzygnięciem merytorycznym. Jego współuczestnictwo podyktowane jest innymi wartościami. W przypadku RPO przesłanką jego udziału jest ochrona praw i wolności człowieka i obywatela. Ograniczenie aktywności RPO w postępowaniu podatkowym wyłącznie do sfery ochrony wolności i praw w istotny sposób odróżnia RPO od organów prokuratury¹². Jednocześnie zauważyć należy, że biorąc pod uwagę aspekt podmiotowy, działalność RPO obejmuje ochronę praw i wolności zarówno obywateli, jak i bezpaństwowców oraz cudzoziemców. Dyskusyjne jest natomiast obejmowanie zakresem działalności RPO takich podmiotów, jak osoby prawne, samorzą-

10 M. Masternak, *Rodzaje postępowania w sprawach podatkowych*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 103.

11 R. Kędziora, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa 2008, s. 77.

12 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 12.

dy zawodowe czy też jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Część przedstawicieli nauki wyraża pogląd, że kontrola RPO ma wyraźnie charakter „proobywatelski”, z tych też powodów jego działalność nie obejmuje innych podmiotów niż osoby fizyczne.¹³ Pierwszym obowiązkiem RPO jest bowiem pomoc w realizacji praw i wolności jednostki¹⁴. Stanowisko to nie ma jednak pełnego poparcia. Wyrażany jest, słuszny zresztą, pogląd, w myśl którego zakres podmiotowy ochrony sprawowanej przez RPO obejmuje, obok osób fizycznych, także osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Art. 9 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich stanowi bowiem, że RPO podejmuje czynności m.in. na wniosek obywateli i ich organizacji. Wprawdzie wnioskodawca będący organizacją obywateli nie musi występować w swoim interesie, lecz w interesie ogólnym albo innych osób, ale przepis nie zabrania mu występować także we własnym imieniu. Do RPO zwracają się o ochronę organy samorządu terytorialnego, zawodowego, gospodarczego, stowarzyszeń, fundacji itp.¹⁵

Głównym zadaniem RPO w postępowaniu podatkowym jest ustalenie, czy w następstwie działań i zaniechań organów podatkowych nastąpiło nie tylko naruszenie prawa, ale również zasad współżycia i sprawiedliwości społecznej (art. 1 ust. 3 u.r.p.o.). Podstawową jego funkcją wydaje się jednak być przede wszystkim ochrona zasady legalizmu – przestrzegania prawa¹⁶. RPO jest zatem kontrolerem (strażnikiem) sprawdzającym, czy w procesie stosowania prawa nie nastąpiło jego naruszenie. Ochrona zasad współżycia społecznego i zasad sprawiedliwości społecznej mają charakter korygujący w stosunku do zasady legalizmu. Odwołanie się przez RPO do tych zasad jest możliwe w celu przeciwdziałania arbitralności ze strony organów administracji publicznej, w tym również organów podatkowych. Wskazane zasady powinny być ujmowane od strony negatywnej, a więc jako obowiązek RPO działania na rzecz usuwania niesprawiedliwości oraz nadużyć prawa wystę-

13 A. Filipowicz, *Rzecznik Praw Obywatelskich a administracja*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 1, s. 21.

14 J. Łętowski, *Administracja, prawo, orzecznictwo sądowe*, Warszawa 1985, s. 85 i n.

15 J. Świątkiewicz, *Rzecznik Praw Obywatelskich w polskim systemie prawnym*, Warszawa 2001, s. 55–56.

16 J. Świeca, *Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 94.

pujących w działaniach lub zaniechaniach organów podatkowych, które zobowiązane są także do przestrzegania praw i wolności¹⁷.

W postępowaniu podatkowym obowiązek przestrzegania prawa ciąży w pełni na organach podatkowych¹⁸ (art. 120 o.p.). Rola RPO sprowadza się zatem do ewentualnej interwencji w sytuacji, gdy – wskutek działania lub zaniechania organu podatkowego – zostaną naruszone prawa człowieka i obywatela. Przepisy normujące postępowanie podatkowe gwarantują stronom tego postępowania szereg praw. Wynikają one przede wszystkim z zasad ogólnych postępowania podatkowego, które następnie są uszczegółowiane w poszczególnych przepisach o.p. Jako przykład podstawowych praw strony można wskazać: prawo do informacji i wyjaśnień; prawo do czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, prawo do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w dwóch instancjach; prawo do szybkiego załatwienia sprawy.

Przepisy o.p. dotyczące strony postępowania (rozdział 3 działu IV) zawierają jedynie pojęcie strony oraz wskazują, iż na prawach strony może występować organizacja społeczna. Brak jest natomiast jakiegokolwiek regulacji, która stanowiłaby podstawę prawną uczestnictwa RPO w postępowaniu podatkowym. Na jakiej więc podstawie RPO może uczestniczyć w tej procedurze prawnej?

Podstaw prawnych udziału RPO w postępowaniu podatkowym należy poszukiwać w samej u.r.p.o. Z art. 14 pkt. 6 tego aktu wynika, że po zbadaniu sprawy Rzecznik może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi. Należy jednak zauważyć, że w powołanym przepisie jest mowa o udziale RPO w postępowaniu administracyjnym, a nie podatkowym. Są to dwa odrębne postępowania. Niemniej jednak, skoro RPO został wyposażony w takie same uprawnienia w postępowaniu administracyjnym co prokurator, to podstaw jego udziału w tym postępowaniu należy poszukiwać w regulacjach Kodeksu postępowania administracyjnego. W art. 3 § 1 pkt 2 tego aktu stwierdzono, że przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw ure-

17 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku...*, s. 15.

18 C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2004, s. 359.

gulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII¹⁹. Dział IV k.p.a. normuje zasady udziału prokuratora w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Przepisy regulujące zakres uprawnień przyznanych prokuratorowi w postępowaniu administracyjnym należy odpowiednio stosować na gruncie o.p. W postępowaniu podatkowym prokuratorowi przysługują zatem identyczne prawa jak w postępowaniu administracyjnym.

Z powyższego wynika, że przepisy dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym, jak i podatkowym stosuje się odpowiednio do udziału RPO. Tak więc podstawą prawną współuczestnictwa RPO w postępowaniu podatkowym są regulacje art. 14 pkt 6 u.r.p.o. w związku z art. 182–189 k.p.a.

2. Postępowanie wyjaśniające

Z literalnego brzmienia art. 14 pkt 6 wynika, że RPO jest uprawniony, na tych samych zasadach co prokurator, do udziału w postępowaniu administracyjnym (zarówno ogólnym, jak i szczególnym – podatkowym) po wcześniejszym zbadaniu sprawy. Przepis ten wskazuje zatem, że RPO zanim podejmie decyzję o wyborze środka prawnego (i czy w ogóle włączyć się do sprawy podatkowej), przeprowadza postępowanie wyjaśniające. RPO podejmuje czynności przewidziane w ustawie, jeżeli powźmie wiadomość wskazującą na naruszenie wolności i praw człowieka i obywatela. Podjęcie tych czynności następuje:

- na wniosek obywateli lub ich organizacji,
- na wniosek organów samorządów,
- na wniosek Rzecznika Praw Dziecka,
- z własnej inicjatywy.

19 W doktrynie podkreśla się, że przepisu art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. nie można rozpatrywać w oderwaniu od dotychczasowej regulacji prawnej zawartej w przepisach k.p.a. Jeżeli więc określone regulacje proceduralne były w k.p.a. i obowiązywały w odniesieniu do spraw zobowiązań podatkowych, to zostały zastąpione nowymi tylko w przypadku unormowania ich w o.p.; w braku unormowania tych kwestii w o.p. należy nadal stosować przepisy k.p.a., ażeby zapewnić kompletność regulacji prawnej – zob. J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne ogólne i szczególne*, (w:) *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 73.

Formalne wymagania stawiane wnioskowi inicjującemu postępowanie sprowadzone są do minimum²⁰. Wniosek taki jest bowiem wolny od opłat, nie wymaga zachowania szczególnej formy. Powinien tylko zawierać oznaczenie wnioskodawcy oraz osoby, której wolności i praw sprawa dotyczy, a także określać przedmiot sprawy (art. 10 u.r.p.o.). Podkreślić jednocześnie należy, że prawo wystąpienia do RPO z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich praw i wolności naruszonych przez organy administracji publicznej, w tym organy podatkowe, jest jednym z podstawowych środków ochrony wolności i praw przysługujących, w myśl art. 80 Konstytucji RP, każdemu człowiekowi. Dodać trzeba, że przepisy prawa nie wymagają od skarżącego, aby przed zwróceniem się do RPO wyczerpał wszystkie przysługujące mu środki prawne²¹.

Regułą jest, że RPO podejmuje działania na wniosek obywateli (podatników). Po zapoznaniu się z każdym skierowanym do niego wnioskiem może podjąć sprawę, poprzestać na wskazaniu wnioskodawcy przysługujących mu środków działania, przekazać sprawę według właściwości bądź też sprawę nie podjąć. O podjętych czynnościach powinien jednak zawiadomić wnioskodawcę i osobę, której sprawa dotyczy (art. 11 u.r.p.o.).

Jeżeli po zapoznaniu się z wnioskiem zdecyduje się podjąć sprawę podatkową (zasada swobody RPO w podejmowaniu spraw), musi wszcząć kroki umożliwiające stwierdzenie, czy w danym przypadku nastąpiło istotne naruszenie wolności i praw człowieka i obywatela. Wszelkie działania podejmowane w tym celu w tzw. postępowaniu wyjaśniającym RPO może prowadzić samodzielnie albo z udziałem innych właściwych organów nadzoru, prokuratury²². Wydaje się jednak, że w zakresie spraw podatkowych czynności podejmowane przez RPO mają w większości przypadków charakter samodzielny, tj. bez udziału innych podmiotów. Wynika to ze specyfiki postępowania podatkowego, gdzie „gospodarzem” jest wyłącznie organ podatkowy. Rozstrzygnięcia organu podatkowego mogą być weryfikowane przez inne organy (wyższego stopnia) dopiero w wyniku kontroli instancyjnej. Bez wąt-

20 P. Sarnecki (red.), *Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2008, s. 466.

21 I. Malinowska, *Rzecznik Praw Obywatelskich w systemie ochrony praw i wolności w Polsce*, Warszawa 2007, s. 161.

22 Z. Witkowski (red.), *Prawo konstytucyjne*, Toruń 2009, s. 614.

pienia RPO zwróci się do organów prokuratury w sytuacji, gdy wskutek otrzymanego zawiadomienia zachodzi prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa przez pracownika organu podatkowego.

Organ podatkowy, do którego zwróci się RPO, ma obowiązek z nim współdziałać i udzielać mu pomocy, w szczególności poprzez: zapewnienie dostępu do akt i dokumentów; udzielać Rzecznikowi żądanych przez niego informacji i wyjaśnień; udzielać wyjaśnień dotyczących podstawy faktycznej i prawnej swoich rozstrzygnięć; ustosunkowywać się do ogólnych ocen, uwag i opinii. RPO, żądając dokonania ww. czynności, może określić termin, w jakim powinny być one dokonane.

Po zakończeniu przez RPO postępowania wyjaśniającego, gdy stwierdzi on, że faktycznie nastąpiło naruszenie praw lub wolności obywatela, może wystąpić do organu podatkowego ze wskazaniem kierunków działania tego organu. We wniosku może być zawarta sugestia co do sposobu, w jaki sprawa winna być załatwiona poprawnie albo też może zawierać opinię Rzecznika o sprawie. Sugestie te i opinie nie wiążą organu podatkowego. Mogą być jednak podstawą do wszczęcia postępowania dyscyplinarnego albo zastosowania sankcji służbowych wobec pracownika winnego zaniedbań czy błędów. U.r.p.o. nakazuje, by organ podatkowy, do którego Rzecznik skierował wystąpienie, bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu 30 dni, poinformował go o swoim stanowisku lub o podjętych działaniach.

RPO poza ww. czynnościami może skorzystać z uprawnień podobnych do tych, które k.p.a. gwarantuje prokuratorowi. Ustawodawca wyposażył go w możliwość skorzystania z następujących środków prawnych:

- żądanie wszczęcia postępowania podatkowego,
- prawo udziału w każdym stadium postępowania,
- prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy o.p. lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę.

Warto podkreślić, że podobnie jak w przypadku prokuratora, RPO cechuje samodzielność procesowa. Oznacza to, że sam decyduje w jakiej formie ma wykazać swoją aktywność.

3. Wszczęcie postępowania podatkowego z inicjatywy RPO

Uprawnienie RPO do żądania wszczęcia postępowania podatkowego wynika z art. 182 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem RPO ma prawo zwrócenia się do właściwego organu administracji publicznej o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem. Żądanie wszczęcia postępowania wniesione przez RPO, podobnie zresztą jak w przypadku prokuratora, jest dla organu podatkowego wiążące. O ile jednak prokurator opiera swoje żądanie na przesłance „usunięcia stanu niezgodnego z prawem”, to legitymacja RPO do działania w tym zakresie oparta jest na przesłance „naruszenia praw i wolności” i konieczności usunięcia dostrzeżonego naruszenia²³. Określenie to wskazuje, że RPO nie może wystąpić z takim żądaniem z przyczyn celowościowych, a jedynie w przypadku bezczynności organu podatkowego niezgodnej z prawem²⁴. Będzie więc tutaj chodziło przede wszystkim o przypadki, w których postępowanie podatkowe może być wszczęte z urzędu.

Uczestnictwo RPO na prawach strony oznacza, że przysługują mu wszelkie (i wyłącznie) prawa procesowe strony postępowania.²⁵ Trudno w związku z tym przyjąć, że jest on w ramach tego postępowania traktowany na zasadach analogicznych jak strona, a nie jest władny do samodzielnego wszczęcia postępowania poprzez złożenie stosownego wniosku. Przemawia to za przyjęciem stanowiska, zgodnie z którym datą wszczęcia postępowania podatkowego na żądanie RPO jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, a w przypadku, gdy żądanie zostało skierowane za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej – dzień otrzymania żądania przez organ podatkowy lub

23 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku...*, s. 73.

24 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 776.

25 R. Kędzióra, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 454.

przez jednostkę informatyczną obsługi administracji podatkowej (art. 165 § 3 i 3a o.p.)²⁶.

Przepisy k.p.a. dotyczące wniosku prokuratora (a tym samym i RPO) żądania wszczęcia postępowania podatkowego nie wskazują formy, w jakiej powinno być to dokonane. Wydaje się, że wniosek taki może być złożony na piśmie, ale również ustnie do protokołu. Ponadto przepisy umożliwiają wniesienie przedmiotowego wniosku za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przedmiotowy wniosek powinien odpowiadać wszystkim wymogom formalnym pisma w postępowaniu podatkowym. Obok danych wnioskodawcy (RPO) powinien również zawierać podstawę prawną skierowanego żądania (art. 182 k.p.a.) i jego podpis. RPO powinien również wskazać sprawę, w której żąda wszczęcia postępowania, strony tego postępowania oraz przepis prawa materialnego mogącego mieć zastosowanie. W miarę możliwości należy podać szerszy kontekst uzyskanych informacji o naruszeniu prawa, aby organowi administracji (organowi podatkowemu) ułatwić prowadzenie postępowania.

W doktrynie słusznie podkreśla się, że z brzmienia art. 182 k.p.a. nie wynika, ażeby prokurator, a także RPO musiał obowiązkowo brać udział w postępowaniu wszczętym na jego żądanie. Sam bowiem ustala zakres czynności niezbędnych do strzeżenia praw i wolności człowieka i obywatela. Może on ograniczyć swe czynności tylko do żądania wszczęcia postępowania, a może też następnie brać w nim udział. W żądaniu RPO może to być sprecyzowane albo pozostawione jako kwestia otwarta i wtedy organ administracji będzie obowiązany do zawiadamiania go o każdej czynności procesowej oraz do doręczania mu odpisów postanowień i decyzji wydanych w sprawie²⁷.

26 Podobne stanowisko prezentują H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 706.

27 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, s. 778.

4. Włączenie się RPO do toczącego się postępowania podatkowego

RPO, podobnie jak prokurator, ma prawo udziału w każdym stadium postępowania. Podkreślić jednak należy, że jako uczestnik na prawach strony ma wyłącznie prawa o charakterze procesowym. W szczególności ma prawo zgłaszania różnego rodzaju wniosków w toku postępowania, może brać udział w postępowaniu dowodowym, składać wnioski dowodowe, może wnosić zażalenia na postanowienia itp. Nie może natomiast rozporządzać prawami materialnymi ani ich nabywać w toku czy w wyniku postępowania, ponieważ bierze udział w sprawie dotyczącej innej osoby. RPO nie będzie adresatem decyzji załatwiającej sprawę, lecz będzie mu ona tylko doręczona do wiadomości w celu umożliwienia korzystania z uprawnień procesowych²⁸. Mając prawa strony, Rzecznik nie jest związany z żadną ze stron, dokonuje on w pełni samodzielnie wszystkich czynności procesowych, realizując własne zadania pod kątem ochrony praw i wolności człowieka i obywatela.

Skoro RPO jest podmiotem na prawach strony, to organ podatkowy ma w stosunku do niego takie same obowiązki, które realizuje w stosunku do stron postępowania. Muszą mu być zatem doręczane wszystkie zapadłe w sprawie rozstrzygnięcia, gdyż w przypadku zaniechania tego obowiązku tego rodzaju okoliczność może stanowić przesłankę wznowienia postępowania²⁹.

Organ podatkowy może powiadomić RPO o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu. Zależy to jednak od jego uznania. Wydaje się, że organ powinien zawiadomić RPO o toczącym się postępowaniu, jeżeli zostało ono wszczęte w celu weryfikacji decyzji wydanej w postępowaniu, w którym brał wcześniej udział.

RPO uprawniony jest do zgłoszenia swojego wstąpienia do toczącego się postępowania podatkowego zarówno przed organem pierwszej instancji, jak i drugiej instancji. Powinien on zgłosić swój udział w toczącym się postępowaniu poprzez wniesienie podania w trybie art. 168 o.p., zawierającego oświadczenie o skorzystaniu z przysługującego mu uprawnienia. Część przedstawicieli doktryny podkreśla, że nie moż-

28 Zob. uchwałę NSA z dnia 29 maja 2000 r. (FPS 1/00), ONSA 2000, nr 4, poz. 138.

29 Wyrok WSA z dnia 22 czerwca 2004 r. (I SA 2719/02), LEX nr 160599.

na przyjąć, że zgłoszenie udziału może nastąpić w sposób dorozumiany³⁰. Oświadczenie RPO o udziale w toczącym się postępowaniu jest dla organu podatkowego wiążące. Od tej chwili jest z mocy prawa jego uczestnikiem, któremu przysługują wszelkie prawa strony.

Udział prokuratora ma zapewnić „aby postępowanie i rozstrzygnięcie było zgodne z prawem”. Podobnie jest w przypadku udziału RPO. Jeżeli bowiem postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy będzie zgodne z prawem, to tym samym nie dojdzie do naruszenia wolności i praw człowieka i obywatela. Podkreślić przy tym należy, że obowiązek przestrzegania prawa w postępowaniu podatkowym spoczywa na organie podatkowym. RPO musi więc podjąć wszelkie działania ukierunkowane na wykonanie obowiązku przez organ podatkowy.

RPO ma prawo udziału w każdym stadium postępowania. Może więc według swego uznania (i oczywiście stosownie do okoliczności sprawy) uczestniczyć już w postępowaniu przed organem I instancji (od chwili wszczęcia postępowania lub też później), czy też w postępowaniu odwoławczym lub jego fragmencie. Niektórzy przedstawiciele nauki prawa podatkowego uważają, iż skoro stosownie do treści art. 188 k.p.a. prokuratorowi (a także RPO), który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 182–184, służą prawa strony, to możliwość jego udziału w postępowaniu odwoławczym uzależniona jest od tego, czy brał on udział w postępowaniu przed organem I instancji³¹. Nie można jednak zgodzić się z tym poglądem. Ustawodawca nie ogranicza bowiem prawa RPO włączenia się do postępowania toczącego się tylko w I instancji. Jeżeli RPO pozyska informację o naruszeniu podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela, a sprawa podatkowa jest na etapie postępowania przed organem odwoławczym, to nie ma prawnych przeszkód do włączenia się do tego postępowania.

Udziałowi RPO w postępowaniu podatkowym nie stoi na przeszkodzie uznaniowy charakter sprawy administracyjnej. Postępowania

30 G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego*, t. II – komentarz do art. 104–269, Kraków 2005, s. 486.

31 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, *op. cit.*, s. 706. W jednym z wyroków skład orzekający stwierdził, że prokurator, który nie brał udziału w postępowaniu, może na podstawie art. 183 § 1 i art. 188 w związku z art. 129 § 2 k.p.a. wnieść odwołanie od decyzji nieostatecznej organu pierwszej instancji – zob. wyrok NSA z dnia 29 września 2005 r. (II OSK 34/05), ONSAiWSA 2006, nr 3, s. 113.

nie w sprawie opartej na uznaniu administracyjnym i jej rozstrzygnięcie także realizują przepisy prawa³². RPO nie może oczywiście żądać wszczęcia postępowania w takiej sprawie, ale może wziąć w niej udział³³.

5. Czy RPO może złożyć sprzeciw?

Przepisy k.p.a. wyposażyły prokuratora w możliwości kwestionowania decyzji ostatecznych. „Narzędziem”, za pomocą którego to realizuje, jest sprzeciw. Jest on podstawową formą wykonywania prokuratorowskiej kontroli przestrzegania prawa przez administrację. Sprzeciw nie stanowi jednak samodzielnego środka zaskarżenia ostatecznych decyzji administracyjnych, lecz stanowi wspólne określenie kilku różnych środków prawnych. W doktrynie wskazuje się, że słowo „sprzeciw” służy podkreśleniu imperatywnego charakteru zaskarżania decyzji przez prokuratora³⁴.

Pewne wątpliwości wzbudza jednak sama możliwość złożenia sprzeciwu od decyzji ostatecznej przez RPO. W literaturze przedmiotu wyrażane są poglądy, że RPO nie przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu, który na gruncie procedury administracyjnej przysługuje tylko prokuratorowi³⁵. Odmienne stanowisko prezentuje S. Trociuk, w ocenie którego RPO może wnieść sprzeciw od decyzji ostatecznej³⁶. Zgodzić się należy z tym ostatnim poglądem. Skoro bowiem RPO uczestniczy w postępowaniu administracyjnym na prawach przysługujących prokuratorowi, to przysługują mu identyczne uprawnienia. Wskazane wątpliwości wynikają z literalnego brzmienia art. 14 pkt. 6 u.r.p.o., w którym stwierdzono, że „RPO uczestniczy w tych postępowaniach (m. in. administracyjnym i podatkowym) – na prawach przysługujących prokuratorowi”. Sprzeciw zaś dotyczy możliwości kwestionowania decyzji

32 G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania...*, op. cit., s. 485.

33 Zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny cel udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym wyklucza jego działanie w sytuacjach, gdy sposób rozstrzygnięcia sprowadza się tylko do wyboru rozstrzygnięcia najbardziej celowego z punktu widzenia zadań realizowanych przez organ administracji – zob. H. Starczewski, *Rola prokuratora w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1980, nr 7, s. 34.

34 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania...*, op. cit., s. 782.

35 W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym*, Toruń 2009, s. 147.

36 S. Trociuk, *Ustawa o Rzeczniku...*, op. cit., s. 75.

ostatecznych, a więc ma miejsce po zakończeniu postępowania podatkowego. Niemniej jednak nie można, ustalając zakres uprawnień RPO w postępowaniu podatkowym, ograniczać się wyłącznie do literalnego brzmienia powołanego przepisu. Trzymanie się wyłącznie wykładni językowej nie pozwoliłoby RPO także żądać wszczęcia postępowania podatkowego, gdyż żądanie takie składane jest przed tym postępowaniem (jeszcze się ono nie toczy). W efekcie RPO mógłby tylko włączyć się do prowadzonego już postępowania. Niewątpliwie taka interpretacja jest nieracjonalna, a wręcz kłóci się z istotą art. 14 pkt. 6 u.r.p.o. Przyznanie RPO takich samych uprawnień jak prokuratorowi ma na celu realizację funkcji, do której został powołany – ochrona praw i wolności człowieka i obywatela. Bez wskazanych uprawnień nie mógłby realizować tego zadania. Tym samym, jeżeli w przepisie jest mowa o tym, że RPO uczestniczy w postępowaniu administracyjnym (w tym również podatkowym) na prawach przysługujących prokuratorowi, to przysługują mu identyczne uprawnienia. Nie można ich ograniczyć tylko do czynności w „fazie” już prowadzonego postępowania. Do takiego wniosku prowadzi wykładnia celowościowa. Ustawodawca bez wątplenia chciał przyznać RPO szeroki zakres środków prawnych, dzięki którym mógłby skutecznie chronić prawa i wolności człowieka i obywatela.

Sprzeciw, stosownie do art. 184 k.p.a., może być wniesiony przez RPO od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy kodeksu lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. Z powyższego wynika zatem, że RPO może wnieść sprzeciw wyłącznie od decyzji ostatecznych. Są to decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego określone zostały w art. 240 o.p., stwierdzenia nieważności decyzji w art. 247 o.p., natomiast uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej w art. 253 i 253a o.p.

Wniesienie sprzeciwu przez RPO musi być dokonane z zachowaniem przepisów o właściwości organów do prowadzenia postępowań w trybach nadzwyczajnych. Stanowi o tym art. 184 § 2 k.p.a. Sprzeciw wniesiony przez RPO powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie 30 dni od daty jego wniesienia (art. 185 § 1 k.p.a.). Warto zauważyć, że termin wskazany przez ustawodawcę ma charakter szczególny w stosunku do terminów załatwienia sprawy określonych w art. 139

o.p.³⁷ Użycie przez ustawodawcę zwrotu „załatwienie sprzeciwu” oznacza, że we wskazanym terminie organ podatkowy ma obowiązek załatwić sprawę przez wydanie decyzji. Nie jest zatem wystarczające podjęcie przez organ jakiegokolwiek czynności procesowych³⁸.

Jeżeli organ podatkowy wskutek wniesionego sprzeciwu nie załatwi sprawy (nie wyda decyzji) we wskazanym 30-dniowym terminie, powinien o tym fakcie zawiadomić RPO oraz strony postępowania, podając jednocześnie przyczyny zwłoki oraz wskazać nowy termin załatwienia sprawy³⁹.

Na skutek wniesienia sprzeciwu organ podatkowy zobligowany jest wszcząć postępowanie z urzędu. W przypadku wniesienia sprzeciwu zobowiązany jest jednocześnie zawiadomić strony o wszczęciu postępowania. Podkreślić należy, że postępowanie wszczęte wskutek wniesienia sprzeciwu toczy się w I instancji. W związku z tym stronom oraz podmiotom na prawach strony będą służyły środki odwoławcze od decyzji załatwiającej sprawę. RPO jako uczestnikowi na prawach strony należy więc doręczyć decyzję z pouczeniem o środkach zaskarżenia.

Istotny obowiązek nałożony został na organy administracji publicznej w art. 187 k.p.a. Na mocy tego przepisu, w przypadku wniesienia przez prokuratora (RPO) sprzeciwu organ, do którego sprzeciw wniesiono, obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu. W przypadku wstrzymania wykonania decyzji organ podatkowy wydaje postanowienie na podstawie przepisów związanych z podstawą sprzeciwu. Natomiast stwierdzenie przez organy braku potrzeby wstrzymania wykonania decyzji nie wymaga podjęcia jakiegokolwiek rozstrzygnięcia. Decyzja, która została „zaczepiona” sprzeciwem RPO, podlega wykonaniu dopóty, dopóki nie zostanie wydane postanowie-

37 Stosownie do treści tego przepisu załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy o.p. stanowią inaczej. W postępowaniu odwoławczym załatwienie sprawy powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy.

38 G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania...*, op. cit., s. 491.

39 R. Dowgier, B. Pahl, *Wzruszenie decyzji samorządowego kolegium odwoławczego przez prokuratora w celu ochrony interesu prawnego gminy*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 5, s. 13.

nie o wstrzymaniu jej wykonania i strona może skorzystać z płynących z niej praw⁴⁰.

III. Udział RPO w czynnościach sprawdzających

Zanim przedstawione zostaną podstawy prawne i zakres uprawnień RPO w czynnościach sprawdzających, konieczne jest w pierwszej kolejności wskazanie istoty tej procedury. Czynności sprawdzające uregulowane są w Dziale V o.p. Jest to odrębna wobec kontroli podatkowej i postępowania podatkowego procedura. Jej celem jest, co wynika z art. 272 o.p., sprawdzenie terminowości: składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników i inkasentów; stwierdzenie formalnej poprawności ww. dokumentów oraz ustalanie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Organami uprawnionymi do prowadzenia czynności sprawdzających są wyłącznie organy podatkowe pierwszej instancji.

Czynności sprawdzające dotyczą zatem jedynie trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Oznacza to, że w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. Nie stanowią jednak przeszkody w podjęciu przez organ podatkowy kontroli podatkowej lub kontroli skarbowej⁴¹. Czynności sprawdzające jako element wstępnej kontroli o charakterze formalnoprawnym nie kończą więc działań organów podatkowych weryfikujących prawidłowość stosowania przepisów prawa podatkowego⁴². Ich konsekwencją może być wszczęcie postępowania podatkowego lub postępowania egzekucyjnego. Czynności sprawdzające są więc nie tylko czynnościami materialno–techniczny-

40 Wyrok NSA z dnia 3 marca 1989 r. (IV SA 1176/88), „Gospodarka – Administracja Państwowa” 1989, nr 25–26, s. 61.

41 Zob. szerzej C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 287.

42 B. Zięba, *Czynności sprawdzające w świetle ustawy ordynacja podatkowa*, (w:) *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia–Guściora, M. Munnich, L. Bielecki, A. Krukowski, Lublin 2008, s. 222.

mi, ale pozwalają także na zastosowanie procedur w celu dokonania pewnych ustaleń dowodowych⁴³. Czynności sprawdzające są porównywane do kontroli wstępnej (kameralnej), której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł⁴⁴. Tworzą one odrębną, autonomiczną procedurę, niemniej jednak w określonym zakresie – nieuregulowanym przepisami Działu V o.p. – ustawodawca odsyła do niektórych przepisów Działu IV o.p. normującego postępowanie podatkowe (art. 280 o.p.): zasady ogólne postępowania (rozdział 1); wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (rozdział 2); strona (rozdział 3); doręczenia (rozdział 5), wezwania (rozdział 6); protokoły i adnotacje (rozdział 9); udostępnianie akt (rozdział 10); postanowienia (rozdział 14); zażalenia (rozdział 16) oraz koszty postępowania (rozdział 23).

W ramach czynności sprawdzających organy podatkowe uprawnione są głównie do wykonywania czynności kontrolnych, jednakże mogą podejmować pewne działania zmierzające do usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości (np. w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami). Organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień może: skorygować deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 1.000 zł; zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie oraz złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość – art. 274 § 1 o.p.).

W toku czynności sprawdzających organ podatkowy może podjąć działania zmierzające do ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Badanie to musi jednak ograniczać się do badania dokumentów, gdyż organ podatkowy nie może przeprowadzać innych dowodów przewidzianych w rozdziale 11 Działu IV o.p. (zeznania świadków, strony, opi-

43 A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 37.

44 Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 28 maja 1998 r., RS-7250-942/OP/O/98/ZB, „Prawo Przedsiębiorcy” 1998, nr 43, dodatek nr 1, s. 4.

nie biegłych, informacje o rachunkach itp.). Tak więc charakter i przedmiot czynności sprawdzających sprawiają, że są one wykonywane przez organy podatkowe na ogół bez udziału innych podmiotów. Wyjątkowo, w ramach czynności sprawdzających działania organu podatkowego, mogą być skierowane „na zewnątrz”, do podmiotów pozostających poza aparatem skarbowym, takich jak: podatnicy, kontrahenci podatnika oraz banki (art. 274c, 275 § 2 i 3 o.p.). Względem tych podmiotów organy podatkowe posiadają pewne uprawnienia władcze, zapewniające uzyskanie w ramach procedury sprawdzającej określonych informacji lub dowodów⁴⁵.

Przechodząc do zaprezentowania podstaw prawnych udziału RPO w czynnościach sprawdzających, należy zwrócić uwagę na treść powołanego powyżej art. 280 o.p. Przepis ten odsyła do przepisów Działu IV o.p. w zakresie strony postępowania. Oznacza to, że czynności sprawdzające toczą się w sprawach podatkowych osób wskazanych w art. 133 o.p. Odesłanie do odpowiedniego stosowania rozdziału 3 Działu IV o.p. pozwala stwierdzić, że w czynnościach sprawdzających może brać również udział organizacja społeczna, której przysługują prawa strony. W tym miejscu powstaje jednak pytanie: czy w procedurze tej może uczestniczyć także RPO – regulacje o.p. w tym zakresie bowiem „milczą”?

Przepisy u.r.p.o. stanowią, że RPO może brać udział w postępowaniu administracyjnym na zasadach przysługujących prokuratorowi. Z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. wynika natomiast, że przepisów kodeksu postępowania administracyjnego nie stosuje się do spraw uregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa, z wyjątkiem przepisów działów IV, V i VIII. Redakcja tego przepisu pozwala twierdzić, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym mają zastosowanie nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale również w innych procedurach dotyczących „spraw” podatkowych uregulowanych w o.p. Należą do nich niewątpliwie czynności sprawdzające. Odpowiednie stosowanie do RPO przepisów dotyczących udziału prokuratora w procedurach uregulowanych w o.p. umożliwi mu uczestniczenie

45 M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 239–240.

w tej procedurze. Ustalenie więc podstaw prawnych współuczestnictwa RPO w czynnościach sprawdzających jest konstrukcją „karkołomną” – wymaga w pierwszej kolejności sięgnięcia do przepisów u.r.p.o. Następnie zaś, poprzez analizę właściwych przepisów k.p.a. dotyczących udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym, które odpowiednio stosuje się do „spraw” uregulowanych w o.p., można wywieść prawo RPO do uczestniczenia w czynnościach sprawdzających.

Na wstępie podkreślone zostało, że czynności sprawdzające w znacznym stopniu mają charakter „wewnętrzny” (gabinetowy), tj. toczą się bez udziału podmiotów sprawdzanych. Czynności dokonywane „na zewnątrz” są ograniczone, co wynika w znacznej mierze z braku pełnego korzystania z procedury dowodowej w ich toku. Determinuje to również pozycję prawną RPO w tym postępowaniu. W rzeczywistości więc udział RPO w czynnościach sprawdzających jest bardzo wąski. Jego rola sprowadza się do kontroli przestrzegania przepisów przez organy podatkowe, których ewentualne zachowania mogą godzić w prawa i wolności człowieka i obywatela. Chodzi więc tutaj przede wszystkim o przestrzeganie przez organy podatkowe zasady legalizmu. Podkreślić jednak należy, że RPO jest przy tym ograniczony w środkach prawnych, które może zastosować. Nie może on korzystać z przywilejów strony wynikających z prawa materialnego oraz procesowego, które są związane z dysponowaniem przez stronę przebiegiem postępowania. Dlatego też RPO nie może np. wnieść sprzeciwu na korektę deklaracji dokonanej przez organ podatkowy w trybie art. 274 § 1 pkt. 1 o.p. Uprawnienie to przysługuje wyłącznie podatnikowi. Przyznanie RPO możliwości udziału w czynnościach sprawdzających skutkuje tym, że powinny być do niego kierowane pisma pojawiające się w toku czynności sprawdzających o charakterze procesowym.

Pewnym problemem związanym z uczestnictwem RPO w czynnościach sprawdzających jest tryb włączenia się RPO do tej procedury i jej wszczęcia. Wynika to z tego, że czynności sprawdzające nie są podejmowane w sposób, jaki o.p. przewiduje wszczęcie postępowania podatkowego. Brak jest bowiem postanowienia o wszczęciu czynności sprawdzających. Są one podejmowane z urzędu bez wydawania jakiegokolwiek pisma procesowego. Strona o prowadzonych czynnościach dowiadyuje się w zasadzie dopiero w momencie skierowania do niej sto-

sownego żądania organu podatkowego, np. w trybie art. 274a § 1 o.p. (organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia). Wydawać więc by się mogło, że wszczęcie czynności sprawdzających zależy wyłącznie od inicjatywy organu podatkowego, zaś RPO nie może skutecznie swojego żądania wyegzekwować (przepisy o.p. nie przewidują wszczęcia czynności sprawdzających na wniosek strony). Niemniej jednak należy zauważyć, że z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a. wynika, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału RPO mają zastosowanie do wszystkich procedur uregulowanych przepisami o.p., w tym również czynności sprawdzających. Uprawnienia RPO w ogólnym postępowaniu administracyjnym należy więc stosować odpowiednio do czynności sprawdzających, z tym że należy mieć na uwadze odrębność tej procedury. Dodać w tym miejscu jeszcze należy, że w przepisach regulujących czynności sprawdzające brak jest odpowiednika art. 282 o.p. dotyczącego wszczęcia kontroli podatkowej. Przepis ten stanowi, że kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu. Przepis ten wyraża zasadę oficjalności wszczęcia kontroli (od łac. *ex officio*, czyli z urzędu). Przepis ten w zasadzie uniemożliwia skierowanie skutecznego żądania wszczęcia kontroli podatkowej przez RPO. Nie jest on bowiem dysponentem możliwości wszczęcia postępowania, które to uprawnienie ustawodawca zastrzegł do wyłącznej kompetencji organu podatkowego. Brak wyraźnego zakazu wszczęcia czynności sprawdzających wyłącznie z urzędu i jednocześnie uprawnienie RPO do żądania postępowań określonych w przepisach o.p., w tym czynności sprawdzających, pozwalają sformułować tezę, że podmiot ten może wystąpić ze skutecznym żądaniem wszczęcia czynności sprawdzających przez organy podatkowe.

Wydaje się więc, że RPO teoretycznie może wystąpić z żądaniem wszczęcia czynności sprawdzających. Należy mieć jednak na uwadze to, że udział RPO w realizacji zobowiązań podatkowych ukierunkowany jest na ochronę podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela. W rzeczywistości sprawowana przez niego kontrola dotyczy przede wszystkim działań podejmowanych przez organy podatkowe. Chodzi tutaj o to, by organy te prowadziły postępowanie zgodnie z prawem – nie naruszając praw podmiotów, na których ciążyą określone obowiązki publicznoprawne. Trudno więc zakładać, by RPO był zainteresowa-

ny wszczęciem czynności sprawdzających. Dopiero bowiem w ich toku może dojść do naruszenia przez organy podatkowe przepisów prawa godzących w wolności i prawa strzeżone przez RPO.

Jeżeli postępowanie sprawdzające już się toczy i RPO poweźmie o tym wiadomość (z reguły wskutek stosownego wniosku podatnika), to w pierwszej kolejności prowadzi czynności wyjaśniające zgodnie z u.r.p.o. – bada sprawę we własnym zakresie pod kątem ewentualnego naruszenia praw i wolności człowieka i obywatela. W tym celu może zwrócić się do organu podatkowego o udostępnienie akt i dokumentów. Organ podatkowy ma obowiązek współdziałać i udzielać RPO pomocy, w szczególności poprzez udostępnianie żądanych przez niego informacji i wyjaśnień. Ponadto powinien udzielać wyjaśnień dotyczących podstawy faktycznej i prawnej swoich rozstrzygnięć; ustosunkowywać się do ogólnych ocen, uwag i opinii. RPO, żądając dokonania ww. czynności, może określić termin, w jakim powinny być one dokonane.

Do czynności sprawdzających nie mają zastosowania przepisy rozdziału 8 Działu IV o.p., w których uregulowany jest tryb składania podań, co w kontekście włączenia się RPO do tej procedury rodzi poważne wątpliwości. Wydaje się jednak, że RPO swój udział w czynnościach sprawdzających powinien zgłosić w drodze pisemnego poinformowania o tym organu podatkowego. Względy racjonalne przemawiają za tym, by podanie zawierało elementy wskazane w art. 168 § 2 o.p., choć – co należy jeszcze raz podkreślić – ustawodawca do odpowiedniego stosowania tych przepisów nie odsyła.

IV. Udział RPO w kontroli podatkowej

Przepisy regulujące kontrolę podatkową zawarte są w Dziale VI o.p. Kontrola podatkowa jest samodzielną procedurą, prowadzoną przez organy podatkowe pierwszej instancji poza postępowaniem podatkowym. Nie zmienia tego fakt, że w sprawach nieuregulowanych w Dziale VI o.p. do kontroli podatkowej odpowiednie zastosowanie mają wymienione w art. 292 o.p. przepisy Działu IV o postępowaniu

podatkowym⁴⁶: art. 102 § 2 i 3, art. 135 – 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142; zasady ogólne (rozdział 1); wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (rozdział 2); doręczenia (rozdział 5); wezwania (rozdział 6); protokoły i adnotacje (rozdział 9); udostępnianie akt (rozdział 10); dowody (rozdział 11); zawieszenie postępowania (rozdział 12); postanowienia (rozdział 14); zażalenia (rozdział 16); kary porządkowe (rozdział 22); koszty postępowania (rozdział 23). Przepisy o.p. traktują kontrolę podatkową jako samodzielną czynność organu podatkowego. Usytuowanie przepisów o kontroli podatkowej poza działem dotyczącym postępowania podatkowego wskazuje na to, że kontrola podatkowa może być prowadzona samoistnie, bez wszczęcia postępowania podatkowego, jak również może stanowić etap wszczętego postępowania podatkowego⁴⁷. Kontrola podatkowa nie jest ukierunkowana na rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej w decyzji, lecz na zbadanie stanu faktycznego i stwierdzenie, czy jest on zgodny z przepisami prawa podatkowego. Nie kończy się wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej, lecz sporządzeniem protokołu, odzwierciedlającego jej przebieg oraz stwierdzony stan faktyczny⁴⁸. Jest to więc prawna procedura uzyskiwania przez organy podatkowe informacji o tym, czy prawidłowo przebiega proces realizacji zobowiązań podatkowych. Następstwem tej procedury może być wszczęcie postępowania podatkowego, w którym nastąpi załatwienie sprawy podatkowej⁴⁹.

Kontrola podatkowa stanowi więc istotny instrument służący sprawdzeniu przez uprawniony organ, czy stan faktyczny jest zgodny ze stanem normowanym⁵⁰. Podkreślić należy, że w toku kontroli podatkowej, w przeciwieństwie do czynności sprawdzających, możliwe jest

46 M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane...*, op. cit., s. 340–341.

47 C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 876.

48 Zgodnie z art. 290 § 1 o.p. przebieg kontroli podatkowej kontrolujący dokumentuje w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych.

49 M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane...*, s. 341.

50 R. Kosińska, *Kontrola podatkowa w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, (w:) *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, red. K. Świech, A. Zalcewicz, Szczecin 2005, s. 129.

ustalenie wszelkich okoliczności faktycznych sprawy, które mogą mieć znaczenie dla prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy w ramach prowadzonej kontroli podatkowej dysponuje bowiem szeregiem uprawnień, których nie posiada w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego (np. 285a § 1 i 3 o.p.)⁵¹

Pod względem podmiotowym kontrola podatkowa może dotyczyć tylko podatników, płatników i inkasentów oraz następców prawnych. Należy zauważyć, że w przepisach o.p. regulujących kontrolę podatkową ustawodawca nie posługuje się pojęciem strony postępowania, lecz kontrolowanego lub osoby go reprezentującej. Nie odsyła przy tym do całego rozdziału 3 (strona) Działu IV o.p., lecz tylko do przepisów art. 135–138 regulujących kwestie zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych oraz pełnomocnika i kuratora. Czy zatem w tym postępowaniu może uczestniczyć RPO, któremu w postępowaniu podatkowym przysługują prawa strony?

Odpowiedź na to pytanie jest twierdząca. We wcześniejszej części opracowania podkreślone zostało, że przepisy k.p.a. dotyczące udziału RPO w postępowaniu administracyjnym mają odpowiednie zastosowanie do wszystkich „spraw” uregulowanych w o.p., a zatem również do kontroli podatkowej, która stanowi immanentną część tego aktu prawnego. Podstawą prawną udziału RPO w procedurze kontroli podatkowej jest art. 14 pkt. 6 u.r.p.o. w związku z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a.

Odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących udziału RPO do wszystkich spraw uregulowanych w o.p. pozwala stwierdzić, że podmiot ten wyposażony jest w prawo żądania wszczęcia kontroli podatkowej oraz włączenia się do toczącej się już kontroli. Kontrola podatkowa wszczynana jest z urzędu (art. 282 o.p.). Z wnioskiem o jej wszczęcie nie może więc skutecznie wystąpić kontrolowany (podatnik, płatnik, inkasent oraz następca prawny). Nie ma przeszkód, by RPO zwrócił się do organu podatkowego z żądaniem jej wszczęcia. Wniosek RPO nie ma jednak mocy wiążącej, co wynika z zasady oficjalności wszczęcia kontroli podatkowej. Organ podatkowy wniosek RPO o wszczęcie kontroli podatkowej może więc uwzględnić, ale nie musi. Nie zmienia tego

51 A. Mariański, Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające..., *op. cit.*, s. 39.

fakt, że ustawodawca przyznaje inicjatywę wszczęcia tej procedury organowi podatkowemu i nie używa terminu „wyłącznie z urzędu”, jak ma to miejsce w kontroli skarbowej (art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej). Samo podkreślenie przez prawodawcę w art. 282 o.p., że kontrolę podatkową podejmuje się z urzędu, jest wystarczającą przesłanką uznania, że żądanie to nie może być skutecznie wyegzekwowane. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje, co do zasady, przez doręczenie kontrolowanemu lub osobie upoważnionej do jego reprezentowania upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej. Jeżeli więc z żądaniem wszczęcia tej procedury wystąpił RPO, a organ podatkowy żądanie to uwzględnił, to powinien mu przedmiotowe upoważnienie doręczyć.

RPO wyposażony został w prawo włączenia się do toczącej się już kontroli podatkowej. Warto zauważyć, że w kontroli podatkowej, podobnie zresztą jak w przypadku czynności sprawdzających, nie stosuje się odpowiednio przepisów rozdziału 8 Działu IV o.p., w których uregulowany jest tryb składania podań, co także rodzi wątpliwości w zakresie trybu włączenia się RPO do tej procedury. Wydaje się, że RPO o włączeniu się do kontroli podatkowej powinien na piśmie poinformować organ podatkowy. Powinno to być także udokumentowane w protokole kontroli. W mojej ocenie nie ma również przeszkód, aby RPO swój udział w kontroli podatkowej zgłosił ustnie do protokołu kontroli, który odzwierciedla jej przebieg.

Zakres uprawnień RPO w kontroli podatkowej jest wyznaczony zakresem jego zadań – ochroną podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela. Tym samym aktywność RPO w kontroli podatkowej ukierunkowana jest przede wszystkim na kontrolę przestrzegania przez organy podatkowe przepisów prawa odnoszących się do zasad prowadzenia kontroli, zarówno tych, które zawarte są w przepisach o.p., jak i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ostatnia z wymienionych ustaw reguluje zasady kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą. RPO niewątpliwie będzie więc „czuwał” nad przestrzeganiem przez organy podatkowe m. in. zasady zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli (art. 79 u.s.d.g.), zasady profesjonalnego wszczęcia kontroli (art. 79a–79b u.s.d.g.), zasady zbiegu kontroli podatkowych (art. 82 u.s.d.g.), zasady ograniczonego czasu trwania

kontroli (art. 83 u.s.d.g.), zasady przeprowadzenia kontroli w obecności kontrolowanego (art. 80 u.s.d.g.). RPO uprawniony jest do kwestionowania naruszenia ww. zasad w drodze sprzeciwu. Generalnie przysługuje on kontrolowanemu. Niemniej jednak, mając na uwadze to, że RPO posiada uprawnienia procesowe, takie jak przysługują stronie (kontrolowanemu), to nie powinno być wątpliwości co do prawa skorzystania z tego środka przez ten podmiot. Dodać należy, że sprzeciw jest związany tylko i wyłącznie z naruszeniem podstawowych zasad prowadzenia kontroli podatkowej określonej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej⁵². W enumeratywnie wskazanych w art. 84d u.s.d.g. przypadkach jego złożenie nie jest dopuszczalne (np. gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałaniu popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego bądź zabezpieczenia dowodów jego popełnienia). Termin do złożenia sprzeciwu przez RPO jest identyczny jak dla kontrolowanego i wynosi 3 dni robocze od dnia wszczęcia kontroli. Sprzeciw powinien być wniesiony do organu podejmującego i wykonującego kontrolę w formie pisemnej wraz z uzasadnieniem. Skuteczne zastosowanie sprzeciwu prowadzi do natychmiastowego wstrzymania czynności kontrolnych⁵³.

RPO biorący udział w kontroli podatkowej (nie tylko przedsiębiorcy) ma prawo uczestniczenia w czynnościach kontrolnych bez względu na miejsce ich prowadzenia (w siedzibie organu podatkowego, w siedzibie kontrolowanego, w lokalu mieszkalnym, w miejscu przechowywania dokumentacji). Podmiot ten może również uczestniczyć w oględzinach nieruchomości gruntowych, budynku lub lokalu mieszkalnego prowadzonych w trybie art. 288 o.p. RPO „czuwać” więc będzie nad przestrzeganiem przez organy podatkowe przepisów kształtujących zasady przeprowadzenia oględzin i przeszukania w ramach kontroli podatkowej. Chodzi tutaj przede wszystkim o przestrzeganie przez organy podatkowe zasady zawiadomienia kontrolowanego o terminie i miej-

52 R. Dowgier, M. Etel, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w zakresie podatków i opłat lokalnych w świetle nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 4, s. 31 i n.

53 D. Zalewski, A. Melezini, *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami nowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4 (dodatek), s. 13.

scu ich przeprowadzenia nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności; zasady zgody prokuratora rejonowego na dokonanie oględzin i przeszukanie lokali mieszkalnych i innych pomieszczeń lub rzeczy (art. 288 § 2 o.p.) bądź też zasady zgody kontrolowanego na dokonanie oględzin (art. 288 § 1 pkt. 1 w zw. z art. 288 § 3 o.p.). Dodać należy, że zgody kontrolowanego na dokonanie tych czynności nie można domniemywać. 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 podatkowej⁵⁴.

Powyżej podkreślone zostało, że przebieg kontroli dokumentowany jest w protokole kontroli. Protokół jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu. Dokument ten także wraz z ewentualnymi załącznikami do niego (np. protokołem z oględzin) powinien być doręczony RPO, który działa na prawach strony (kontrolowanego) w tej procedurze podatkowej. Z obowiązku tego nie zwalania literalne brzmienie art. 290 § 6 o.p., ograniczające liczbę egzemplarzy protokołów do dwóch.

Ustawodawca przyznał kontrolowanemu, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, prawo przedstawienia zastrzeżeń lub wyjaśnień, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Termin na ich wniesienie wynosi 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 1 o.p.). Prawo złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień przysługuje również RPO. W tym trybie kwestionowane mogą być nie tylko ustalenia faktyczne, ale również prawne. Wskazane instytucje dają zatem RPO możliwość wypowiedzenia się co do stwierdzonych naruszeń prawa przez organy podatkowe prowadzące kontrolę podatkową. Zastrzeżenia powinny być rozpatrzone przez kontrolującego w ciągu 14 dni od ich otrzymania. W tym terminie kontrolowany oraz RPO powinni być również zawiadomieni o sposobie ich załatwienia, w szczególności poprzez wskazanie, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz

54 M. Popławski, *Oględziny nieruchomości w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej przez gminne organy podatkowe – podstawowe zagadnienia*, „Finanse Komunalne” 2009, nr 9, s. 17 i n.

z uzasadnieniem faktycznym i prawnym. W sytuacji, gdy zastrzeżenia nie zostaną złożone, przyjmuje się, że kontrolowany oraz RPO nie kwestionują ustaleń kontroli.

V. Udział RPO w kontroli skarbowej

W nauce prawa kontrola skarbowa definiowana jest jako ogół organów i jednostek organizacyjnych powołanych w celu ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa wraz z przypisanymi im uprawnieniami: kontrolnymi, orzecznictwymi, dochodzeniowymi i wywiadowczymi⁵⁵. Immanentną część kontroli skarbowej jest postępowanie kontrolne. Uregulowane jest ono w rozdziale 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Postępowanie kontrolne należy rozumieć jako regulowany przepisami 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 wyniku kontroli⁵⁶. Postępowanie to jest szczególnym rodzajem procedury administracyjnej, łączącej w sobie uprawnienia kontrolne i policyjne, a także właściwe postępowaniu podatkowemu – uprawnienia orzecznictwa⁵⁷. Zasadniczym celem kontroli skarbowej, co wynika z art. 1 ust. 1 u.k.s., jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych⁵⁸.

Postępowanie kontrolne jest odrębną od postępowania podatkowego procedurą podatkową, choć zgodnie z art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy o.p. W praktyce, poprzez odpowiednie odesłanie do przepisów o.p.

55 P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 18.

56 J. Kulicki, *Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz – Raport nr 228, Warszawa 2004, s. 10.

57 W. Stachurski, *Prawny model kontroli skarbowej (maszynopis powielony)*, Białystok 2006, s. 230–231. Podobnie wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2009 r. (I SA/Bk 93/09), LEX nr 558737.

58 Kontrola skarbowa nie dotyczy podmiotów, których świadczenia stanowią wyłącznie dochód jednostek samorządu terytorialnego.

i szcztąkowe regulacje u.k.s., doszło więc do pewnej unifikacji postępowań prowadzonych przez organy kontroli skarbowej oraz przez organy podatkowe. Stosowane są te same przepisy, te same zasady, ten sam tryb postępowania, a różnice zawarte w ustawie mają charakter irrelevantny⁵⁹. Należy także zauważyć, że w toku postępowania kontrolnego mogą zostać podjęte czynności kontroli podatkowej. Nie są one jednak podejmowane obok postępowania kontrolnego, lecz w jego ramach. Trafnie zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, że nie mamy tu do czynienia z oddzielnymi i samodzielными procedurami, ale z nakładaniem się na siebie procedury postępowania głównego z czynnościami kontroli podatkowej. Zakończenie czynności kontroli podatkowej z chwilą doręczenia kontrolowanemu protokołu z kontroli nie kończy jeszcze postępowania kontrolnego. W tym momencie postępowanie kontrolne wraca niejako na główny tor i aż do chwili jego zakończenia może być dalej prowadzone, ale już tylko na podstawie przepisów u.k.s. oraz przepisów działu IV o.p.⁶⁰

W przepisach u.k.s. brak jest normatywnej definicji „strony postępowania”. Ustawodawca posługuje się pojęciem kontrolowanego. Niektórzy autorzy postrzegają stronę przez pryzmat działań faktycznych organów kontroli skarbowej – jest nią podmiot, wobec którego nastąpiło wszczęcie postępowania kontrolnego⁶¹. Takie ujęcie strony postępowania kontrolnego budzi jednak pewne wątpliwości⁶². Generalnie należy przyjąć, że stroną postępowania kontrolnego (kontrolowanym) jest podmiot, który ma materialnoprawny związek ze sprawą podatkową (koncepcja obiektywna strony)⁶³. Należy zauważyć, że w czynno-

59 D. Malinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szot, Ł. Blak, *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007, s. 14.

60 W. Stachurski, Komentarz do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, op. cit., s. 275.

61 J. Wowra, D. Staniów, *Kontrola skarbową i kontrola celna*, Wrocław 2004, s. 120.

62 E. Ruśkowski, W. Stachurski, *Kontrola skarbową i jej funkcje*, (w:) *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesora Alicji Pomorskiej*, red. J. Giuchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc, Lublin 2008, s. 463.

63 W wyroku WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2004 r. (III SA 2360/02), Lex nr 149145 stwierdzono, że podmiotem, w odniesieniu do którego prowadzi się kontrolę podatkową, nakłada prawa i obowiązki, a więc stroną postępowania jest wyłącznie kontrolowany, a nie podmiot, który żąda czynności organu kontroli skarbowej, do którego czynność takiego organu się odnosi, lub podmiot, którego interesu działania organu kontroli skarbowej chociażby pośrednio dotyczy (art. 133 o.p.). Na marginesie należy zdaniem sądu zauważyć, że pojęcie strony w postępowaniu podatkowym określają łącznie dwa przepisy: art. 133 i 134 o.p. Sąd

ciach kontrolnych prowadzonych wobec kontrolowanego (kontrolowanych) przez inspektora kontroli skarbowej wraz z pracownikami urzędu kontroli skarbowej mogą uczestniczyć także podmioty, które nie są materialnoprawnie związane ze sprawą podatkową. Do tej kategorii należy niewątpliwie zaliczyć RPO. Jest on współuczestnikiem postępowania kontrolnego. W tym miejscu rodzi się zasadnicze pytanie: jaka jest podstawa prawna współuczestnictwa RPO w postępowaniu kontrolnym?

Przepisy u.k.s. nie zawierają żadnej regulacji, która bezpośrednio wskazywałaby na dopuszczalność udziału RPO w postępowaniu kontrolnym. Podstaw prawnych udziału RPO w tym postępowaniu należy upatrywać w art. 31 ust. 1 u.k.s., w którym jest odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o.p., a następnie w art. 14 pkt. 6 u.r.p.o. w związku z art. 3 § 1 pkt. 2 k.p.a. Aby więc wskazać podstawy prawne uczestnictwa RPO w postępowaniu kontrolnym, należy zastosować metodę „po nitce do kłębka”. Wynika to z tego, że w u.k.s. jest generalne odesłanie do przepisów o.p., która milczy na temat udziału RPO w procedurach w niej uregulowanych. Także k.p.a. *de facto* w zakresie udziału RPO w procedurach podatkowych nie zawiera wyraźnych regulacji. Niemniej jednak ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich, która przyznaje w postępowaniu administracyjnym uprawnienia temu podmiotowi odpowiednie do tych, które posiada prokurator, pozwala na wskazanie podstaw jego udziału w postępowaniu kontrolnym.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że ustalenie podstaw prawnych udziału RPO w postępowaniu kontrolnym jest procesem skomplikowanym. Wynika z tego, że w zasadzie w każdym z ww. aktów prawnych brak jest jednoznacznej regulacji, która upoważniałaby RPO do uczestniczenia w procedurach podatkowych, w tym postępowaniu kontrolnym. W u.r.p.o. stwierdza się bardzo ogólnie, że RPO w postępowaniu administracyjnym może uczestniczyć „na prawach przysługujących prokuratorowi”. W k.p.a. wskazuje się natomiast, że przepisów tego aktu nie stosuje się do spraw uregulowanych w o.p. z wyjątkiem działu IV, V i VIII. Zaś u.k.s. zawiera tylko odesłanie do

też pod pojęciem strony należy rozumieć podmioty związane z konkretnym zobowiązaniem podatkowym. Oznacza to, że osoba, której interes prawny nie wynika z przepisu materialnego prawa podatkowego, nie ma statusu strony.

„odpowiedniego stosowania” o.p. w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie.

Skoro w sprawach nieuregulowanych w u.k.s. stosuje się przepisy o.p., to wydawać by się mogło, że RPO w postępowaniu kontrolnym ma odpowiednie uprawnienia jak w postępowaniu podatkowym, tj. może żądać wszczęcia postępowania, włączyć się do udziału w każdym stadium postępowania oraz złożyć sprzeciw. Tak jednak nie jest. RPO nie może skorzystać w postępowaniu kontrolnym ze wszystkich środków prawnych, które przysługują mu w postępowaniu podatkowym. Wobec katerycznego brzmienia art. 13 ust. 1 u.k.s. nie ma on skutecznego prawa do żądania wszczęcia postępowania kontrolnego. Powołany przepis stanowi bowiem, że wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie z urzędu w formie postanowienia. Zasada oficjalności wszczęcia postępowania kontrolnego nie doznaje zatem żadnego wyjątku⁶⁴. Aby wszcząć postępowanie kontrolne, organ kontroli skarbowej musi wydać i doręczyć kontrolowanemu postanowienie o wszczęciu postępowania. Zwrócenie się przez RPO z takim wnioskiem do organu kontroli skarbowej nie jest więc równoznaczne z jego wszczęciem⁶⁵. W postanowieniu WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2007 r. skład orzekający stwierdził, że z treści art. 182 k.p.a. wynika, że skierowany przez prokuratora (także RPO) do organu wnioski o usunięcie stanu niezgodnego z prawem jest wiążący dla organu. Złożenie przedmiotowego wniosku do organu skutkuje wszczęciem postępowania administracyjnego zgodnie z regułą wyrażoną w art. 61 § 3 k.p.a. w dacie otrzymania przez organ wniosku prokuratora (RPO) o wszczęcie postępowania. Do wszczęcia na żądanie prokuratora (RPO) postępowania regulowanego przepisami o.p. zastosowanie mają przepisy art. 165 i 165a o.p. Z tego względu w przypadku wystąpienia przez prokuratora (RPO) z żądaniem wszczęcia postępowania, które zdaniem organu nie znajdowało oparcia w przepisach działu IV k.p.a. lub było niedopuszczalne na podstawie innych przepisów, organ kontroli skarbowej na podstawie art. 165a § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s. obowiązany był

64 W wyroku WSA w Opolu z dnia 6 listopada 2009 r. (I SA/Op 67/09), Lex nr 549890 stwierdzono, że przepisy o.p. stosuje się tylko pomocniczo do u.k.s. Nie mogą one więc być stosowane w tych sytuacjach, w których u.k.s. daną kwestię reguluje w pełnym zakresie

65 W. Stachurski, *Komentarz do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej*, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, op. cit., s. 265.

wydać postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania⁶⁶. Na powyższe orzeczenie zostały złożone skargi kasacyjne przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej oraz prokuratora. NSA jednak je oddalił, choć podkreślił, że pomimo błędnego uzasadnienia orzeczenia WSA odpowiada prawu. Skład orzekający NSA wyraził pogląd, że organ kontroli skarbowej, odmawiając wszczęcia postępowania kontrolnego, nie stosuje art. 165a § 1 o.p., a w szczególności nie wydaje postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania. Jego zdaniem kluczowym przepisem dla rozstrzygnięcia spornej kwestii jest art. 13 ust. 1 u.k.s., z którego wynika, że wszczęcie postępowania kontrolnego następuje wyłącznie w formie postanowienia. Oznacza to, że w odróżnieniu od postępowania podatkowego (art. 165 § 1 i 2 i.p.) i administracyjnego (art. 61 § 1 k.p.a) wykluczona jest tu nie tylko inicjatywa wszczęcia postępowania kontrolnego przez stronę, ale i przez organizację społeczną. Oczywistą rzeczą jest to, zdaniem sądu, że strony czy organizacja społeczna (także prokurator i RPO) mogą być inspiratorami wszczęcia postępowania kontrolnego, niemniej jednak zawsze będzie to postępowanie wszczęte z urzędu, prowadzone z urzędu i którego dysponentem jest wyłącznie organ kontroli skarbowej. Tak więc odmowa wszczęcia postępowania ma charakter jednostronny i przez to nie jest działaniem w indywidualnej sprawie. Uregulowanie zawarte w art. 13 ust. 1 jest kompletne, co oznacza, że nie stosuje się do niego przepisu art. 165a § 1 o.p., w szczególności nie wydaje się postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania⁶⁷.

Organ kontroli skarbowej nie jest zatem związany wnioskiem RPO o wszczęcie postępowania kontrolnego. Jest to więc sytuacja odmienna niż w postępowaniu administracyjnym ogólnym, jak i podatkowym. Niemniej jednak nie ma żadnych przeszkód, by RPO taki wniosek złożył. Może być on uwzględniony przez organy kontroli skarbowej, ale nie musi. Jeżeli jednak organ kontroli skarbowej podejmie decyzję o wszczęciu postępowania kontrolnego, którego dotyczył wniosek RPO, powinien potraktować te podmioty jako uczestników tego postępowania, działających na prawach strony. Wiąże się to z koniecznością

66 III SA/Wa 1192/07, Lex nr 517174.

67 Wyrok NSA z dnia 23 lipca 2009 r. (II FSK 392/08), www.orzeczenia.nsa.gov.pl

doręczania im wszystkich pism kierowanych do kontrolowanego, počawszy od postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego⁶⁸.

RPO może włączyć się do toczącego się postępowania kontrolnego. W tym zakresie u.k.s. nie przewiduje żadnych ograniczeń. Powinien to uczynić, mając na uwadze brzmienie art. 31 ust. 1 u.k.s., poprzez wniesienie podania w trybie art. 168 o.p., zawierającego oświadczenie o skorzystaniu z przysługującego mu uprawnienia. Podkreślić należy, że w postępowaniu kontrolnym, podobnie zresztą jak w innych procedurach podatkowych, udział RPO podyktowany jest ochroną podstawowych praw i wolności człowieka i obywatela. Rola RPO sprowadza się więc do kontroli przestrzegania przez organy kontroli skarbowej gwarantowanych przepisami prawa procesowego praw podmiotów kontrolowanych. RPO będzie zatem szczególnie „aktywny” w przypadku, gdy w toku postępowania kontrolnego lub wszczętej w jego ramach kontroli podatkowej dojdzie do naruszenia zasad postępowania, m.in. naruszenia zasady czynnego udziału kontrolowanego w postępowaniu, zasady szybkości postępowania, zasady praworządności, zasady prawdy obiektywnej.

RPO biorącemu udział w czynnościach postępowania kontrolnego powinny być, podobnie jak kontrolowanemu, doręczane wszystkie pisma procesowe, np. o wszczęciu kontroli podatkowej w ramach toczącego się postępowania kontrolnego, a także pisma kończące to postępowanie wymienione w art. 24 u.k.s., tj. decyzje oraz wynik kontroli. W związku z tym ma być także zawiadamiany o zamiarze przeprowadzenia określonych czynności dowodowych, np. oględzinach, powołaniu biegłego. RPO jako podmiot działający na prawach strony i wyposażony w uprawnienia procesowe przysługujące stronie może składać odwołania od decyzji wydanych przez organy kontroli skarbowej, a także zażalenia na postanowienia. Organem właściwym do ich rozpatrzenia jest, co do zasady, właściwy dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania kontrolnego dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej. Natomiast od decyzji, która została wydana przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w oparciu o art. 24 ust. 1 i ust. 2 u.k.s. oraz od decyzji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji,

68 W. Stachurski, *Komentarz do art. 13 ustawy o kontroli skarbowej*, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, op. cit., s. 266.

uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz o wznowieniu postępowania, wydanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej albo przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, nie służy odwołanie. W tej sytuacji RPO może złożyć wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ, który wydał decyzję (art. 26 ust. 3 u.k.s.). Odwołanie od decyzji wnosi się za pośrednictwem organu, który ją wydał, w terminie 14 dni od daty jej doręczenia RPO. Odwołanie, tak jak inne wnoszone do organu podatkowego podania, powinno wskazywać osobę, od której pochodzi (tu: RPO) oraz jego adres (siedzibę), a ponadto powinno zawierać zarzuty przeciwko decyzji, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie⁶⁹.

Należy zauważyć, że w postępowaniu podatkowym RPO przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli przepisy o.p. lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. W mojej ocenie, skoro w sprawach nieuregulowanych w u.k.s. stosuje się odpowiednio przepisy o.p., to także decyzja organu kontroli skarbowej będąca wynikiem przeprowadzonego przez ten organ postępowania kontrolnego może być „zaczepiona” sprzeciwem RPO, o ile spełnione są ku temu przesłanki, tj. wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji albo jej uchylenia lub zmiany. Podkreślić należy, że wniesienie sprzeciwu przez RPO musi być dokonane z zachowaniem przepisów o właściwości organów do prowadzenia postępowań w trybach nadzwyczajnych. Stanowi o tym art. 184 § 2 k.p.a. Sprzeciw wniesiony przez RPO powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie 30 dni od daty jego wniesienia (art. 185 § 1 k.p.a.).

69 W. Stachurski, *Komentarz do art. 26 ustawy o kontroli skarbowej*, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Kontrola...*, *op. cit.*, s. 344.

VI. Wnioski

Udział RPO w poszczególnych procedurach związanych z realizacją zobowiązań podatkowych jest następstwem przyznania temu podmiotowi roli strażnika podstawowych wolności i praw człowieka i obywatela. Zakres jego kompetencji nie wynika bezpośrednio z przepisów ordynacji podatkowej regulujących postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające oraz kontrolę podatkową oraz ustawy o kontroli skarbowej normującej postępowanie kontrolne, lecz z przepisów ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich w związku z odpowiednimi przepisami kodeksu postępowania administracyjnego dotyczącymi udziału prokuratora w postępowaniu administracyjnym. Jest to „karkołomna” konstrukcja, która powoduje wątpliwości co do zakresu uprawnień RPO w poszczególnych procedurach (np. co do możliwości złożenia sprzeciwu od decyzji ostatecznej), jak i ustalenia samych podstaw prawnych jego udziału. Niewątpliwie pożądanym rozwiązaniem jest zawarcie w przepisach o.p. przepisu, który wskazywałby bezpośrednio na RPO jako podmiot mogący uczestniczyć w postępowaniu podatkowym na prawach strony, jak ma to miejsce w przypadku organizacji społecznej. Wprowadzenie tej regulacji na grunt o.p. wskutek brzmienia art. 31 ust. 1 u.k.s. byłoby również odpowiednio stosowane w postępowaniu kontrolnym.