

KONTROLA PODATKOWA PROWADZONA PRZEZ WÓJTA, BURMISTRZA (PREZYDENTA) — WYBRANE PROBLEMY PRAKTYCZNE

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

I. Uwagi ogólne

W działalności wójtów, burmistrzów (prezydentów) jako organów kontroli podatkowej pojawia się wiele problemów zarówno w zakresie stosowania prawa w praktyce, jak i w sferze logistycznej związanej z przygotowaniem, wszczęciem, przeprowadzeniem i zakończeniem kontroli podatkowej. Ramy niniejszej publikacji nie pozwalają na szczegółowe odniesienie się do wszystkich zasygnalizowanych wyżej sfer kontroli podatkowej, niemniej jej autor chciałby zwrócić uwagę przynajmniej na kilka pojawiających się problemów w praktyce kontrolnej wymienionych organów.

Działalność ludzka charakteryzująca się celowością, zawsze powinna być ujmowana w ramy o określonym wzorcu powinnościowym, wymagającym konfrontacji z rzeczywistością. Taki rodzaj konfrontacji to swoista kontrola¹. W doktrynie prawa finansowego najczęściej wskazuje się, że kontrola to działalność, która polega na porównywaniu stanu postulowanego ze stanem rzeczywistym². W prezentowanych teoriach na temat kontroli możemy spotkać się z poglądem, że punktem wyjścia w definiowaniu „kontroli” powinny być dwa podstawowe elementy działalności ludzkiej, tj. wyznaczenia (to, co obowiązuje) i wykonania (stan rzeczywisty), zaś ujmowanie, porównywanie oraz interpretacja zachodzących pomiędzy nimi relacji stanowi istotę kontroli³.

1 Zob. K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 324.

2 Tak J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1988, s. 311.

3 Zob.: L. Kurowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 14–16.

Zdaniem L. Kurowskiego⁴ kontrola jest takim rodzajem działalności ludzkiej, na którą składają się cztery rodzaje czynności, takie jak: (a) ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń); (b) ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań); (c) porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności oraz (d) ustalenie powodów zaistniałej zgodności lub niezgodności pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami. Moim zdaniem wymienione wyżej czynności składające się na „procedurę kontroli” powinny być poprzedzone bardzo ważnym etapem wstępnym, tj. przygotowaniem do kontroli (rozpoznanie wyznaczeń i wykonań). Dlatego tego należałoby przyjąć, że kontrola to taki rodzaj działalności prowadzonej przez dany podmiot lub zespół podmiotów, która powinna zamykać się w pięciu etapach:

- 1) przygotowanie do kontroli (rozpoznanie wyznaczeń i wykonań),
- 2) ustalanie stanu obowiązującego (wyznaczeń),
- 3) ustalanie stanu rzeczywistego (wykonań),
- 4) porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności,
- 5) ustalenie powodów zaistniałej zgodności lub niezgodności pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami.

W kontroli, możemy zatem wyróżnić pięć wyżej wymienionych etapów (od 1 do 5)⁵. W pierwszym etapie (1), tzw. przygotowawczym, w oparciu o istniejący plan, powinno nastąpić pełne rozpoznanie wyznaczeń oraz przynajmniej częściowe rozpoznanie wykonań. Trudno bowiem jest sobie wyobrazić wszczęcie i przeprowadzenie kontroli bez znajomości przepisów prawa, założeń planów, czy posiadania wiedzy odnośnie do polityki prowadzonej w określonych dziedzinach przez państwo. Niezbędne jest również i pożądanę, jeszcze przed wszczęciem kontroli, wstępne rozpoznanie danego przypadku w kontekście tego jaka jest rzeczywistość, co faktycznie dzieje się u danego podmiotu, który ma być poddany kontroli. W drugim etapie (2), dokonywania ustaleń stanu obowiązującego, czyli w procesie ujmowania wyznaczeń, nie występuje jakkolwiek element twórczy (związany z uchwalaniem,

4 *Ibidem*

5 Poza pierwszym, pozostałe cztery etapy kontroli podaję dalej na podstawie: L. Kurowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze...*, s. 16–21.

wydawaniem). Jak trafnie zauważa C. Znamierowski, „ustalając, nie tworzymy prawd ani faktów ustalanych, lecz znajdujemy gotowe, dokonane. Norma, czy sytuacja, którą ustalamy, istniała już przed ustaleniem przez nas”⁶. Zatem istotą tego etapu jest ostateczne stwierdzenie, co w badanej sytuacji obowiązuje (np. jaka ustawa, uchwała, jakie zarządzenie, decyzja, jaki plan). W trzecim etapie (3), czyli przy ustalaniu stanu rzeczywistego (wykonań), najczęściej zaczynamy od opisu, który powinien być lustrzanym odbiciem zastanej rzeczywistości. Słusznie podkreśla L. Kurowski, że „ujmowanie stanu rzeczywistego jest swoistym procesem badawczym, który zaczyna się od prostego opisu, będącego czymś w rodzaju fotografii”⁷. W ramach tego etapu, w dalszej jego części niezbędne jest również dokonywanie ocen oraz klasyfikacji opisywanych faktów. Podczas czwartego etapu (4) następuje porównywanie wykonań z wyznaczeniami w celu stwierdzenia ich zgodności lub niezgodności. To ciąg czynności o charakterze konfrontacyjnym, w czasie których może już dojść nawet do formułowania pierwszych, na gorąco poczynionych, wniosków co do badanych zjawisk. Porównywanie jest zabiegiem stosunkowo prostym, wymaga jednak precyzji w ocenie zaistniałych różnic pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami. Są różne metody opisu (podawania) stwierdzonych elementów różniących się (np. wskaźnik procentowy). W piątym etapie (5) powinno nastąpić ustalenie powodów zaistniałej zgodności lub niezgodności pomiędzy wykonaniami a wyznaczeniami. Ten ostatni proces kontroli jest najtrudniejszy, gdyż wymaga bardzo dobrej znajomości wszystkich wcześniejszych etapów kontroli.

II. Pojęcia ogólne. Miejsce kontroli podatkowej w strukturze procedur podatkowych

W procedurach gromadzenia materiałów, mogących stanowić dowody w postępowaniu podatkowym, niejednokrotnie szczególnie cenne są czynności dokonywane w czasie kontroli podatkowej. W literaturze przedmiotu podkreślano, że ten rodzaj procedury jest podsta-

6 Tak C. Znamierowski, *Wiadomości elementarne o państwie*, Poznań 1946, s. 28.

7 Zob.: L. Kurowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze...*, s. 17.

wowym „elementem konstrukcyjnym postępowania podatkowego, gdy przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe następuje w drodze samoobliczenia lub też obliczenia podatku przez płatnika”⁸. Terminu „kontrola podatkowa” od dawna używa się w przepisach oraz doktrynie prawa podatkowego, jednakże przed 1 stycznia 1998 r. nie było jego prawnej definicji ani odrębnej regulacji zasad kontroli podatkowej. Namiastki instytucji kontroli podatkowej znajdowały się w art. 32 oraz 33 ustawy o zobowiązaniach podatkowych, jak również w art. 167 i 167a kodeksu postępowania podatkowego. Sytuację tę zmieniło dopiero wejście w życie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, która w dziale VI (art. 281–292 o.p.) zawiera przepisy dotyczące kontroli podatkowej⁹.

Od 1 stycznia 2003 r. ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wprowadzono szereg zmian w uregulowaniach odnoszących się do kontroli podatkowej¹⁰. Zmiany te w zdecydowanej większości były niekorzystne dla kontrolowanych. Organy podatkowe otrzymały bowiem nowe uprawnienia, dające znacznie szersze możliwości prowadzenia kontroli podatkowej i przez to egzekwowania należności fiskalnych. Ustawa nowelizująca znosiła także swoisty dualizm, jaki istniał pomiędzy kontrolą skarbową oraz kontrolą podatkową¹¹. Kolejne obszernie zmiany z 2005 r. do kontroli podatkowej również zmierzały do wzmocnienia pozycji organów kontrolnych¹². Nowe zmiany do instytucji kontroli podatkowej wprowadził ustawodawca od 1 stycznia 2007 r. ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.¹³ Unormowania te odnoszą się do postępowania w razie nieobecności kontrolowanego, ele-

8 R. Mastalski, *Przepisy ogólne*, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Wrocław 2003, s. 16.

9 Zobacz więcej na ten temat: E. Ruśkowski, (w:) L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze...*, s. 274 i n.

10 Dz.U. Nr 169, poz. 1387.

11 Więcej na ten temat: E. Ruśkowski, *Cel i zakres przedmiotowy kontroli skarbowej a zakres działania organów*, (w:) Księga Jubileuszowa Profesora dra Leona Kurowskiego pod red. naukową E. Chojna–Duch i W. Goronowskiego: *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, Warszawa 1998, s. 143–145.

12 Zob. 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*, Szczecin, 2005, s. 129–140.

13 Dz.U. Nr 217, poz. 1590.

mentów protokołu oraz rozpatrywania zastrzeżeń przez kontrolującego. Również od 1 stycznia 2009 r.¹⁴ oraz od 7 marca 2009 r.¹⁵ dokonano istotnych zmian w zakresie prowadzenia kontroli podatkowej. Zmiany te w swojej zasadniczej treści są korzystne dla kontrolowanych. Przejde wszystkim wprowadzono obowiązek zawiadamiania przez organy podatkowe o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (z pewnymi wyjątkami), doprecyzowano zakres upoważnienia do kontroli i możliwości przedłużenia terminu kontroli podatkowej. Wprowadzono także wymóg uzyskania zgody kontrolowanego na prowadzenie kontroli w siedzibie organu podatkowego, zobowiązano kontrolujących do podawania uzasadnienia faktycznego i prawnego przy rozpatrywaniu zastrzeżeń do kontroli oraz zapisano jednoznacznie, że do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Stosownie do treści art. 1 pkt 3 o.p. jednoznacznie wskazuje się, że ustawa normuje: postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające. Ustawa ta wyraźnie odróżnia zatem procedury postępowania podatkowego w dziale IV (art. 120–271 o.p.) od kontroli podatkowej w dziale VI (art. 281–292 o.p.) oraz oddzielnie reguluje czynności sprawdzające w dziale V (art. 272–280 o.p.). W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż czynności sprawdzających trudno nie uznać za czynności kontrolne i nie zaliczyć ich do kontroli podatkowej. Są one bowiem rodzajem wstępnej kontroli podatkowej¹⁶. W znaczeniu jednak zarówno systematyki ustawowej (art. 1 pkt 3 o.p.), jak i w znaczeniu proceduralnym prowadzenia czynności sprawdzających nie można zaliczyć do kontroli podatkowej. Zupełnie inny rodzaj reżimu podatkowego określa ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹⁷. Czynności tej kontroli nie wykonują bowiem organy podatkowe, lecz organy kontroli skarbowej.

14 Dz.U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1318.

15 Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97.

16 C. Kosikowski, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 890; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 241.

17 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.

III. Wprowadzenie do kontroli podatkowej prowadzonej przez wójta, burmistrza (prezydenta)

W art. 1 pkt 3 o.p. ustawodawca jednoznacznie stwierdza, że ustawa normuje: postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające. Wprowadza się zatem trzy procedury prawne, które dla wójta, burmistrza (prezydenta), jako organu kontroli podatkowej (kontrolujących), są narzędziami pracy w prowadzeniu szeroko rozumianych spraw podatkowych. Każda z tych procedur czemu innemu służy. Każda ma inne cele do zrealizowania, inne zadania. Do decyzji organu kontrolującego pozostawia się, którą z tych procedur oraz w jakim momencie zastosować, adekwatnie do sytuacji prawnej i faktycznej, jaką mamy w danej sprawie podatkowej, prowadzonej w urzędzie gminy, czy też w urzędzie miasta.

Czynności sprawdzające zostały uregulowane w o.p. w dziale V (art. 272–280 o.p.). Stosownie do treści art. 272 o.p. organy podatkowe pierwszej instancji, z pewnym wyjątkiem, dokonują czynności sprawdzających mających na celu:

- 1) sprawdzenie terminowości:
 - a) składania deklaracji,
 - b) wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wyżej wymienionych;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.

Jeżeli działający w imieniu wójta, burmistrza (prezydenta) pracownik tego organu bierze do ręki deklarację podatnika czy informację, na przykład złożoną w zakresie podatku od nieruchomości i czyta ją (analizuje), to w tym momencie organ podatkowy już dokonuje czynności sprawdzających w rozumieniu art. 272 o.p. Ten rodzaj czynności ma charakter wewnętrzny (gabinetowy), gdyż w swym zakresie nie wychodzi na zewnątrz (bez kontaktu z podatnikiem). Żadna ze składanych na podatki lokalne deklaracji (informacji) nie powinna trafić do akt sprawy bez adnotacji umieszczanej na końcu deklaracji lub informacji w odpowiedniej rubryce. Jeśli podatnik wszystko poprawnie

wpisał do deklaracji (informacji), czyli wypełnił ją zgodnie z wymaganiami stawianymi dla tego rodzaju dokumentów, najczęściej wpisuje się: „Brak uchybień formalnoprawnych” oraz oznacza się datę i podpis – z podaniem imienia oraz nazwiska pracownika, który dokonał czynności sprawdzających tejże deklaracji (informacji) podatkowej. W procedurze tej także obowiązuje zasada pisemności prowadzonych czynności przez organ podatkowy. Oczywiście to nie oznacza, że dokonano sprawdzenia tzw. rzetelności deklaracji (informacji) podatkowej. Sprawdzenie odbyło się bowiem jedynie pod względem formalnoprawnym. Czym innym w znaczeniu prawnym jest bowiem stwierdzenie nieprawidłowości w zakresie zgodności ze stanem faktycznym gruntów, budynków czy budowli, na przykład w podatku od nieruchomości, podatku rolnym czy podatku leśnym (rzetelność), a czym innym stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wyżej wymienionych.

Stwierdzenie nieprawidłowości formalnoprawnej deklaracji (informacji) podatkowej powinno skutkować podjęciem przez wójta, burmistrza (prezydenta) czynności wprowadzającej stan wymagany przepisami prawa. W takiej sytuacji następuje wezwanie podatnika (ustnie lub pisemnie). Pracownik organu podatkowego, jeśli dysponuje odpowiednimi danymi, może przeprowadzić rozmowę telefoniczną, dokonując w ten sposób wezwania do uzupełnień deklaracji (informacji) podatkowej (art. 160 w zw. z art. 280 o.p.). W takiej sytuacji należy jednak zwrócić uwagę, że wykonanie danej czynności zgodnie z zasadą pisemności również trzeba odnotować w deklaracji (informacji). Na przykład: „W dniu 5 lutego 2009 r., w ramach rozmowy telefonicznej podatnik Jan Kowalski, został wezwany do uzupełnienia pkt 3 informacji podatkowej poprzez wpisanie nr NIP-u. Jednocześnie został wyznaczony podatnikowi termin 7-dniowy do uzupełnienia informacji podatkowej. Data i podpis pracownika”. Każda z tych czynności sprawdzających wykonywanych w ramach unormowań działu V (art. 272–280 o.p.) powinna kończyć się sporządzeniem adnotacji albo protokołu. Nieskuteczne wezwanie telefoniczne powinno implikować wezwanie pisemne podatnika do danych czynności, wykonane za zwrotnym potwierdzeniem odbioru. Opisywane czynności sprawdzające w stosunku do podatników w zakresie podatków i opłat lokalnych lub przed innymi organami

podatkowymi w zakresie jakichkolwiek należności podatkowych nigdy nie kończą się wydaniem decyzji czy postanowienia.

Również przeprowadzona kontrola podatkowa nigdy nie kończy się wydaniem decyzji czy postanowienia, lecz kończy się sporządzeniem protokołu. Natomiast decyzja podatkowa, co do zasady, powinna być bezwzględnie wydana po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym. Oczywiście podstawy prawne podejmowania takich decyzji mogą być różne, uzależnione od rodzaju i charakteru danego postępowania podatkowego. Na przykład: art. 207 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy; art. 208 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji o umorzeniu postępowania niezasadnie wszczętego w sprawie określenia podatku od środków transportowych; art. 245 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji o zmianie decyzji po wznowieniu postępowania podatkowego; art. 254 o.p., jako podstawa prawna przy wydaniu decyzji o zmianie decyzji w związku ze zmianą okoliczności faktycznych zaistniałych po wydaniu decyzji ustalającej podatek rolny na dany rok podatkowy.

Postępowanie podatkowe prowadzone w zakresie podatków i opłat lokalnych może również zakończyć się wydaniem postanowienia. Tak będzie wówczas, gdy następuje odmowa wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.) lub też gdy podanie (odwołanie) podatnika pozostawia się bez rozpatrzenia (art. 169 o.p.). W praktyce orzeczniczej wójta, burmistrza (prezydenta) pojawia się pytanie: w jakiej sytuacji powinno się odmawiać wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.), a w jakim natomiast przypadku należy umorzyć postępowanie podatkowe (art. 208 o.p.)? Są to bardzo zbliżone do siebie instytucje, jednak o zdecydowanie odmiennych konsekwencjach prawnych. Ustawodawca wprowadził takie rozwiązania prawne z uwagi na cele, jakie mają te unormowania do spełnienia. Przy wydawaniu postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.) mamy do czynienia z tzw. przesłanką uprzednią bezprzedmiotowości postępowania podatkowego. Natomiast przy decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego (art. 208 o.p.) powinna zaistnieć tzw. przesłanka następcza bezprzedmiotowości postępowania podatkowego.

Również skutki procesowe podejmowanych rozstrzygnięć w opisanych casusach będą odmienne.

Żadna z wymienionych powyżej procedur prawnych, tj. czynności sprawdzające, kontrola podatkowa oraz postępowanie podatkowe nie mogą być na siebie „wzajemnie nakładane i uzupełniane”. Moim zdaniem niedopuszczalne jest „przenikanie się” tych procedur w tym samym czasie. Najpierw powinna zakończyć się jedna z tych procedur, a następnie dopiero możemy przejść do kolejnej. Taki pogląd prezentowany jest w literaturze przedmiotu¹⁸ oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁹. Można również spotkać z poglądami przeciwnymi²⁰.

Rodzi się zatem pytanie, czy w stosunku do danego podatnika wójt, burmistrz (prezydent) może zastosować wszystkie trzy procedury? Tak, ale nie stosujemy tych procedur równolegle (równocześnie) w tej samej sprawie (dotyczącej tego samego podatku czy opłaty). Niejednokrotnie istnieje potrzeba zastosowania najpierw czynności sprawdzających, później wszczęcia i przeprowadzenia kontroli podatkowej i wreszcie, także wszczęcia postępowania podatkowego. W większości jednak prowadzonych szeroko rozumianych spraw w podatkach i opłatach lokalnych, podatku rolnego, podatku leśnego – w stosunku do danego podatnika wójt, burmistrz (prezydent) prowadzi tylko jedną procedurę, tj. czynności sprawdzające deklaracji (informacji). W niektórych sytuacjach odnoszących się do podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego czy podatku leśnego należy czynności sprawdzające przeprowadzić przed wszczęciem postępowania podatkowego. I nie ma potrzeby wszczynania kontroli podatkowej. W innej z kolei sytuacji powinno się nawet pominąć czynności sprawdzające, gdyż są one niepotrzebne. W stosunku do niektórych podatników (np. prowadzących niezgłoszoną działalność gospodarczą) najlepiej byłoby od razu wszcząć kontrolę podatkową. Tak więc, jaką procedurę zastosujemy, zależy od danej sytuacji, czy od rodzaju podmiotu objętego obowiązkiem podatkowym.

18 Zob. D. Zalewski, (w:) D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 28 in.

19 Np. wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2006 r. (I FSK 315/06), Lex nr 285315; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 stycznia 2010 r. (I SA/OI 737/09), CBOS.

20 Zob. M. Niezgódka–Medek, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 782.

W każdym przypadku należy uprzednio przeprowadzić szczegółową analizę faktyczno–prawną.

Należy jednoznacznie odróżniać czynności przeprowadzania oględzin od czynności przeprowadzania kontroli podatkowej w zakresie podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego czy podatku leśnego. Oględziny w procedurach podatkowych nigdy nie są tożsame (nie można ich porównywać) z kontrolą podatkową. Oględziny są to czynności faktyczne pracowników organów podatkowych i innych podmiotów uprawnionych w zakresie niezbędnym do ustaleń czynionych w danej procedurze. Natomiast kontrola podatkowa to określona przepisami w dziale VI (art. 281–292 o.p.) procedura prawna. Przeprowadzanie oględzin jest możliwe w każdej fazie jakiegokolwiek procedury podatkowej, tj. zarówno w czynnościach sprawdzających (np. wstępne oględziny środka transportu po złożeniu deklaracji), kontroli podatkowej (np. oględziny nieruchomości – gruntów, budynków, czy budowli), jak również postępowaniu podatkowym (np. oględziny środka transportu czy nieruchomości). Oględziny polegają na wykorzystaniu naszych zmysłów: wzroku, słuchu, smaku, powonienia i dotyku w celu ustalenia istnienia określonego stanu faktycznego w danym czasie i miejscu. Oględziny mogą obejmować tylko teraźniejszość (tu i teraz), gdyż co do zasady nie dotyczą zaszłości (jeżeli weryfikują zaszłości, to jedynie nie odległe w czasie). Przedmiotem oględzin w myśl reguły określonej w art. 180 o.p. może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia tej sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przedmiotem oględzin mogą być zwierzęta, rzeczy materialne, takie jak grunt, budynek, budowla, rzeczy ruchome, maszyny, urządzenia, najróżniejsze inne rzeczy (przedmioty). Przedmiotem oględzin może być również człowiek (podatnik czy inna osoba), jeżeli jest to niezbędne do ustalenia stanu faktycznego danej sprawy (np. w kontroli podatkowej wszczętej bez zawiadomienia, w związku z prowadzoną niezgłoszoną działalnością gospodarczą produkcji pustaków). Co do zasady należy przyjąć, że nie są przedmiotem oględzin dokumenty, deklaracje (informacje), księgi podatkowe, ewidencje podatnika, ewidencje środków trwałych, ewidencje gruntów i budynków, umowy prywatne, kontrakty i różne inne dokumenty. W takich sytuacjach przeprowadza się tzw. dowód z dokumentów. Mówimy zatem o dowodzie z: deklaracji (informacji), księgi

podatkowej, ewidencji podatnika, ewidencji środków trwałych, umowy prywatnej itd.

W procedurze czynności sprawdzających najczęściej wójt, burmistrz (prezydent) sprawdza formalną poprawność deklaracji (informacji) składanych w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego czy podatku od środków transportowych. Tu stosuje się instytucje wezwań przewidzianych w art. 274 o.p. oraz w art. 274a o.p. Terminy wezwań ustawodawca pozostawił uznaniu wójta, burmistrza (prezydenta). Najczęściej przy wezwaniach kierowanych do podatników w tych sytuacjach w praktyce wyznacza się termin 7-dniowy lub 14-dniowy. W myśl art. 276 o.p. wójt, burmistrz (prezydent), za zgodą podatnika, może dokonać oględzin lokalu mieszkalnego lub części tego lokalu, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe. W gminnych organach podatkowych unormowania art. 276 o.p. mają bardzo rzadkie zastosowanie. Praktycznie bowiem nie występują „wydatki na cele mieszkaniowe” podatników podatków i opłat lokalnych. Taki przypadek „wydatku na cele mieszkaniowe” mający konsekwencje podatkowe może na przykład pojawić się w uchwale gminy (miasta), wprowadzającej zwolnienie w podatku od nieruchomości. W sytuacji wyżej opisanej pracownik wójta, burmistrza (prezydenta), w porozumieniu z podatnikiem, ustala termin dokonania oględzin. Podpisaną przez podatnika adnotację o ustaleniu terminu oględzin zamieszcza się w aktach sprawy. W razie nieudostępnienia lokalu mieszkalnego w uzgodnionym terminie, wójt, burmistrz (prezydent) może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin. Tu również w praktyce najczęściej wyznacza się 7-dniowy lub 14-dniowy termin. Pracownik gminnego organu podatkowego sporządza protokół przeprowadzonych oględzin, który dołącza do akt sprawy.

W procedurze kontroli podatkowej, stosownie do treści art. 289 o.p., kontrolowanego, osobę go reprezentującą lub osobę wskazaną w trybie art. 281a o.p. albo w trybie art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności. Jednakże zawiadomienia nie stosuje się, jeżeli kontrolowany, osoba go repre-

zentująca lub przez niego wskazana w trybie art. 281a o.p. albo w trybie art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu. W postępowaniu podatkowym, zgodnie z zasadą określoną w art. 190 o.p., strona powinna być o oględzinach zawiadomiona w formie postanowienia, przynajmniej na 7 dni przed terminem tych czynności. Na postanowienie to nie służy zażalenie, gdy o.p. nie daje takiego uprawnienia podatnikowi.

Najbardziej rygorystyczną i skomplikowaną ze wszystkich procedur podatkowych jest kontrola podatkowa. Kontrola podatkowa daje jednocześnie największą możliwość działania wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi). Wyłącznie w ramach kontroli podatkowej można zwrócić się do prokuratora rejonowego o wyrażenie zgody na wejście do budynku, obiektu, na działkę, jeżeli kontrolowany (np. podatnik podatku od nieruchomości) odmówił udostępnienia nieruchomości do oględzin (np. lokalu mieszkalnego zajętego w części na prowadzenie działalności gospodarczej). Nie ma natomiast możliwości w ramach wszczętego postępowania podatkowego uzyskania zgody prokuratora na wejście do budynków, obiektów czy do innych nieruchomości. Nie ma takiej możliwości prawnej, gdyż przepisy działu IV o.p. nie przewidują takiej sytuacji. W ramach kontroli podatkowej można także zwrócić się o asystę do policji, straży gminnej czy innych instytucji. Asysty nie przewidują regulacje czynności sprawdzających czy unormowania o postępowaniu podatkowym. Kontrolę podatkową można podzielić się na trzy stadia: (1) przygotowanie kontroli podatkowej; (2) wszczęcie kontroli i przeprowadzenie czynności kontrolnych; (3) zakończenie kontroli oraz czynności pokontrolne.

IV. Stadia kontroli podatkowej

Z uwagi na niedoceniane i pomijane w praktyce kwestie dotyczące przygotowania kontroli podatkowej przez wójta, burmistrza (prezydenta) na to stadium kontroli autor chciałby zwrócić szczególną uwagę. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że faktyczną kontrolę podatkową poprzedzają czynności wstępnej selekcji podmiotów, które będą w przyszłości poddane kontroli podatkowej. Odbywa się to w ramach etapu przygotowawczego do właściwej kontroli. W ramach etapu

wstępnej selekcji powinno dojść do wyodrębnienia konkretnego kręgu podmiotów podlegających kontroli podatkowej, gdyż nie jest możliwe, aby organy podatkowe mogły skontrolować wszystkich podatników czy inkasentów. Pozostaje to bowiem niewykonalne ze względów zarówno technicznych, jak też ekonomicznych. W ramach tego etapu powinno nastąpić sporządzenie planu kontroli podatkowej przez właściwe komórki organów podatkowych²¹. Chociaż wprost nie wynika to z przepisów prawa, to należy stwierdzić, że w każdym urzędzie gminy (miasta) powinien być sporządzany na dany rok podatkowy plan kontroli podatkowych. Plan powinien obejmować potrzebę przeprowadzenia różnego rodzaju kontroli w stosunku do określonej grupy podmiotów, na których ciążyą obowiązki podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych. Planowane powinny być zarówno tzw. kontrole problemowe (np. opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nowo wybudowanych budynków), jak też tzw. kontrole kompleksowe (np. opodatkowanie podatkiem od nieruchomości wszystkich przedmiotów – gruntów, budynków, budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). Zawsze należy także zarezerwować czas na przeprowadzenie tzw. kontroli doraźnych (np. opodatkowanie podatkiem od środków transportowych wybranych pojazdów). Właściwe przygotowanie się do kontroli podatkowej w stosunku do jednego podmiotu, który ma być poddany tej procedurze może nieraz zająć nawet do kilku miesięcy w roku. Chodzi o to, aby mówiąc w żargonie kontrolujących „nie spalić kontroli podatkowej”. Żeby uniknąć takiej sytuacji, kontrola podatkowa powinna być bardzo dobrze przygotowana. Należy stwierdzić, że ten etap (często bardzo długotrwały) wymaga od kontrolujących szczególnej wiedzy, zdobycia podstawowych informacji. W ramach rozpoznania możliwości wszczęcia i prowadzenia kontroli podatkowej niejednokrotnie niezbędne jest wstępne ustalenie, czy podmiot, w stosunku do którego ma być wszczęta kontrola podatkowa, jest czy też nie jest gotowy do podjęcia współpracy z kontrolującymi (np. czy wyrazi zgodę na oględziny nieruchomości). W ramach tego stadium jeszcze jeden element jest bardzo istotny: rozpoznanie możliwości odbycia kontroli podatkowej, zwłaszcza na miejscu położenia nieruchomości, które objęte są za-

21 Zob. więcej na ten temat: M. Roszczyc, *Kontrola podatkowa w twojej firmie*, Białystok 2003, s. 23 i n.

kresem kontroli podatkowej. Faktycznych możliwości odbycia kontroli podatkowej, poprzez instytucje oględzin. Na pewno w ramach przygotowania do kontroli podatkowej należy ustalić w stosunku do jakiego podmiotu skierowana jest kontrola. Czy w stosunku do podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej, czy też kontroli podatkowej „poddajemy” przedsiębiorcę. Jeśli kontrolę będzie wszczynać się w stosunku do przedsiębiorcy, to należy zapoznać się z przepisami ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Zwłaszcza należy mieć na uwadze rozdział 5 tej ustawy, postanowienia od art. 70 do art. 84d²². W ramach tego stadium kontroli podatkowej niezbędne jest również przygotowanie legitymacji służbowej oraz upoważnienia do kontroli dla wszystkich pracowników, którzy będą prowadzić czynności w zakresie tej procedury. Bez tych dokumentów nie ma prawnych możliwości wszczęcia i przeprowadzenia kontroli podatkowej.

Wszczęcie kontroli podatkowej następuje w momencie okazania legitymacji służbowej i wypełnionego upoważnienia do tejże kontroli (art. 284 o.p.) przez pracownika zatrudnionego przez wójta, burmistrza (prezydenta). Brak jest podstaw prawnych, aby kontrolę podatkową mogły przeprowadzać inne osoby niż pracownicy organu podatkowego (art. 283 § 1 o.p.). Kontrolującymi nie mogą być na przykład osoby pracujące w urzędzie gminy (miasta) na podstawie umowy zlecenia czy umowy o dzieło. Innymi podmiotami, które mogą sprawdzać prawidłowość rozliczeń podatników w zakresie podatków i opłat lokalnych, są dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. W myśl bowiem art. 2 ust. 2 powoływanej ustawy w ramach kontroli skarbowej prowadzonej w zakresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 1–3 tejże ustawy, badaniu może podlegać również rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego²³.

W ramach czynności kontrolnych powinien zostać spisany protokół z kontroli podatkowej. Do protokołu kontroli mogą być dołączane

22 Zob. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2009.

23 Więcej na ten temat: W. Stachurski, (w:) P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 33 i n. oraz A. Melezini, (w:) D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 14 i n.

załączniki. Na przykład protokół z oględzin, np. nieruchomości gruntowej, protokół z oględzin budynków, protokół z oględzin budowli, protokół z przesłuchania świadka. W czasie kontroli podatkowej kontrolujący mogą żądać od kontrolowanego wszelkiej dokumentacji. Można także podczas kontroli zabezpieczać próbki, czy inne niezbędne materiały – wykonać kserokopie niektórych dokumentów. Kontrolowany ma obowiązek na swój koszt wykonać kopie dokumentów, wówczas stwierdza się ich zgodność z oryginałem. Jeżeli dokumenty zostały sporządzone w języku obcym – kontrolujący mają prawo żądać ich przetłumaczenia na koszt kontrolowanego. Kontrolujący, poruszając się po terenie zakładu/firmy, czy kontrolując miejsca prowadzenia działalności, muszą przestrzegać zasad BHP oraz innych przepisów (regulaminów) obowiązujących na danym obszarze. To też jest bardzo ważny element w czasie dokonywanych czynności kontrolnych (np. na terenie budowy – odpowiedni kask, fartuch ochronny; trzeba o tym pamiętać w ramach przygotowania do kontroli, bo nie zawsze zabezpieczy odpowiednie elementy ochrony osobistej). Niektóre czynności, na przykład oględziny w miejscu, nie wystarczą, zwłaszcza do ustaleń w zakresie zaszczości. Potrzebne są inne dowody, być może dowody z dokumentów, z zeznań świadków, opinii biegłego.

Kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. Protokół powinien być sporządzony w dwóch egzemplarzach jednakowo brzmiących. Jeżeli protokół sporządzamy na miejscu odręcznie, trzeba go sporządzić najlepiej przez kalkę (żeby nie przepisywać). Protokół z kontroli podatkowej może być także sporządzony w urzędzie gminy (miasta). Protokół z kontroli podatkowej może być doręczony osobiście kontrolowanemu (jego reprezentantowi) lub wysłany pocztą za zwrotnym potwierdzeniem odbioru. Datę doręczenia tego dokumentu należy przyjmować za datę zakończenia kontroli podatkowej.

V. Wnioski

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że kontrolujący (pracownicy urzędów gmin i miast) bardzo rzadko w swojej praktyce kontrolnej sporządzają plany kontroli podatkowej. Dotyczy to zwłaszcza małych gmin (miast). Bardzo często wynika to z braku właściwie przygotowanej do prowadzenia kontroli podatkowej profesjonalnej kadry kontrolujących. Przeszkodami do wszczynania i przeprowadzania kontroli podatkowej przez dane organy są również względy natury społeczno–środowiskowej (małe społeczności lokalne; brak anonimowości). Innymi przyczynami, które powodują w ogóle brak przeprowadzania kontroli podatkowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów) jest brak zapewnienia zatrudnianym przez nich pracownikom urzędów gmin (miast) podstawowego atrybutu możliwości wszczynania i prowadzenia kontroli podatkowej, tj. legitymacji służbowej. W tym zakresie wydaje się niezbędne wydanie odpowiednich przepisów, które między innymi jednoznacznie określą wzór jednego z podstawowych dokumentów do kontroli podatkowej (legitymacji służbowej).