

KONTROLA PODATKOWA JAKO FAKULTATYWNY ELEMENT POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK SKONIECZNY

I. Uwagi ogólne

Wśród organów administracji, do których zadań należy kontrola wywiązywania się przez podatników ze zobowiązań podatkowych, odrębną pozycję zajmują organy kontroli skarbowej. Zasadniczo podstawą ich działania są przepisy ustawy o kontroli skarbowej, jednakże odpowiednie zastosowanie przy sprawowaniu kontroli skarbowej mają przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa oraz – w przypadku przedsiębiorców – ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Przepis ten reguluje kluczowe zagadnienie relacji postępowania kontrolnego do kontroli podatkowej. Otóż relacja ta może przejawiać się w fakultatywności albo obligatoryjności kontroli podatkowej względem postępowania kontrolnego. Za pierwszym sposobem rozumienia tej relacji przemawia wykładnia pojęcia „może” w jego najbardziej podstawowym znaczeniu.¹ Niemniej termin „może” rozumiany bywa także jako „polecenie”.² Wynikające z ustalenia tej relacji wnioski mają istotne znaczenie dla oceny prawidłowości prowadzonych postępowań kontrolnych.

1 J. Jabłońska-Bonca, *Podstawy prawa dla ekonomistów*, Warszawa 2007, s. 146.

2 L. Drabik, E. Sobol, *Słownik języka polskiego*, Warszawa 2007, s. 405.

II. Pojęcie postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej

Rozwiązanie przedstawionego na wstępie problemu wymaga wyjaśnienia takich pojęć, jak postępowanie kontrolne i kontrola podatkowa. W doktrynie prawa wskazuje się, iż postępowanie kontrolne należy traktować jako szczególnego rodzaju procedurę administracyjną.³ Natomiast pod pojęciem procedur administracyjnych rozumie się przede wszystkim przepisy prawa regulujące tryb wydawania aktów administracyjnych.⁴ Przez akt administracyjny należy rozumieć oparte na przepisach prawa administracyjnego władcze, jednostronne oświadczenie woli organu administracji publicznej, określające sytuację prawną konkretnie wskazanego adresata w indywidualnie oznaczonej sprawie. Do przepisów prawa administracyjnego zaliczamy uregulowania zawarte w kodeksie postępowania administracyjnego oraz o.p., przepisy postępowania karnego skarbowego oraz o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.⁵

Do przepisów prawa administracyjnego zaliczamy także przepisy u.k.s. Uregulowane przepisami u.k.s. oraz o.p. postępowanie kontrolne należy przede wszystkim rozumieć jako „ciąg prawnie uregulowanych czynności procesowych, podejmowanych przez organ prowadzący postępowanie, jak i przez jego uczestników, mających na celu rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej w drodze decyzji administracyjnej, ale także ciąg czynności procesowych tych podmiotów, mających na celu weryfikację decyzji administracyjnej”.⁶ Zgodnie z podanym ujęciem celem postępowania kontrolnego jest rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej w drodze decyzji administracyjnej, z tym jednak zastrzeżeniem, że postępowanie kontrolne może zakoń-

3 P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 260.

4 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2008, s. 97 i n.

5 Prezentowany jest pogląd, iż wyodrębnienie procedur postrzegane jest jako zjawisko negatywne, niemające głębszego uzasadnienia. Uzasadnienia dla różnicowania procedur należy poszukiwać w charakterze stosowanych norm materialnych. (red.) M. Gajda–Durlik, *Dekodfikacja postępowania administracyjnego*, (w:) J. Zimmermann, *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, Warszawa 2007, s. 541 i n.

6 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004, s. 24.

czyć się także wydaniem wyniku kontroli.⁷ Natomiast nie będzie postępowaniem kontrolnym postępowanie przed organem odwoławczym.

Przedmiotem postępowania kontrolnego jest sprawa administracyjna, którą można traktować jako przewidzianą w przepisach prawa możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego. Tak rozumiany przedmiot postępowania kontrolnego obejmuje także sprawy podatkowe.⁸

Postępowanie kontrolne należy odróżnić od postępowania podatkowego, kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających, które regulują przepisy o.p. Ustawodawca wyraźnie odróżnia te instytucje prawne, dając temu wyraz w systematyce o.p.,⁹ gdzie postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz czynności sprawdzające uregulowane są w odrębnych działach.

Wyodrębnienie tyłu procedur może okazać się nieuzasadnione w szczególności, gdy ich przedmiot jest tożsamy, tj. obejmuje sprawy podatkowe. Należy jednak zauważyć, iż przedmiotem postępowania kontrolnego mogą być bardzo odległe od siebie kategorie spraw, np. sprawy dotyczące kontroli oświadczeń majątkowych. Szczególna cecha tej kategorii spraw determinuje sposób zakończenia postępowania kontrolnego poprzez wydanie wyniku kontroli.

Kontrolę charakteryzuje się jako działalność organu administracyjnego polegającą na sprawdzeniu innych jednostek bez możliwości wpływania na ich pracę.¹⁰ W efekcie istotę kontroli sprowadza się do zarejestrowania stanu faktycznego oraz porównania tego stanu ze stanem wyznaczonym przez prawo.¹¹ Oznacza to, że kontrola podatkowa w przeciwieństwie do postępowania kontrolnego pozwala jedynie na rozpoznanie, a nie na rozstrzygnięcie sprawy. Skoro cele kontroli podatkowej i postępowania kontrolnego pokrywają się, to wyodrębnienie procedury kontroli podatkowej względem postępowania podatkowego i postępowania kontrolnego może jawić się jako sztuczne. W rezultacie brak głębszego uzasadnienia dla tego wyodrębnienia wzmacnia tezę

7 Art. 24 ust. 1 pkt 2 u.k.s.

8 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 208 i n.

9 Art. 1 o.p.

10 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 24.

11 *Ibidem*, s. 4.

o fakultatywności wszczynania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym, gdyż kontrola podatkowa wyodrębniona byłaby w oparciu o kryterium legislacyjne.¹²

III. Ewolucja przepisów o kontroli podatkowej w ustawie o kontroli skarbowej

Dokładne wyjaśnienie charakteru kontroli podatkowej w postępowaniach prowadzonych przez organy kontroli skarbowej nie byłoby możliwe bez opisu zmian przepisów u.k.s. w tym zakresie.

Do końca 2002 r. postępowanie kontrolne prowadzone było na podstawie kompleksowej regulacji zawartej w rozdziale 4 u.k.s., zaś stosowanie przepisów o.p. miało niewielkie znaczenie. Nie budziło przy tym wątpliwości, że postępowania kontrolnego nie można było utożsamiać ani z postępowaniem podatkowym, ani kontrolą podatkową w rozumieniu o.p.¹³ W wyniku nowelizacji u.k.s.¹⁴ pojawiła się definicja, w myśl której „postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej” oznaczało odpowiednio „postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową w rozumieniu o.p.” W praktyce działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej przekładało się to na prowadzenie dwuetapowego postępowania kontrolnego, w którym kolejno przeprowadzano kontrolę podatkową, a następnie wszczynano postępowanie podatkowe.

Rozwiązanie takie poddane zostało krytyce jako nieczytelne i powodujące poważne wątpliwości interpretacyjne. Od dnia 1 września 2003 r. w wyniku kolejnej nowelizacji u.k.s.¹⁵ w art. 31 tej ustawy pojawiła się definicja, zgodnie z którą postępowanie kontrolne prowadzone przez organ kontroli skarbowej oznacza odpowiednio postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową w rozumieniu o.p. Jednocześnie w wy-

12 Wskazuje się, że w polityce legislacyjnej związanej z tworzeniem postępowań szczególnych stosuje się podejście pragmatyczne polegające na przystosowaniu regulacji proceduralnej do wybranych kategorii spraw, R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, *System prawa administracyjnego*. T. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2010, s. 90.

13 P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 257.

14 Art. 6 pkt 11 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

15 Art. 8 pkt 20 lit. c) ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. Nr 137, poz. 1302 ze zm.).

niku zmiany art. 24 ust. 1 u.k.s.¹⁶ została zlikwidowana dwuetapowość postępowania kontrolnego poprzez odstąpienie od wymogu odrębnego wszczęcia postępowania podatkowego po przeprowadzeniu kontroli podatkowej.

Ostatnia istotna zmiana dotycząca terminologii związanej z postępowaniem kontrolnym wiązała się z wejściem w życie u.s.d.g. W związku z tym dokonano kolejnej korekty zapisów art. 31 u.k.s.¹⁷ I tak od dnia 21 sierpnia 2004 r. przez postępowanie kontrolne rozumie się odpowiednio postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV o.p., zaś przez kontrolę podatkową – kontrolę podatkową, o której mowa w dziale VI o.p. Jednocześnie na mocy tej zmiany kontrola podatkowa stała się elementem postępowania kontrolnego. Nastąpiło zatem ostateczne odejście od konstrukcji dwuetapowego postępowania kontrolnego, w której niezbywalną częścią tego postępowania była kontrola podatkowa, wszczynana i prowadzona równolegle z samym postępowaniem.

V. Cel postępowania kontrolnego a cel kontroli podatkowej

Kluczem do rozwiązania problemu dotyczącego istnienia bądź nieistnienia obowiązku podejmowania kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego może okazać się porównanie celów tych instytucji. W tym względzie należy odnotować, iż podstawowym celem postępowania kontrolnego jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych,¹⁸ a także badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowych osób prawnych.¹⁹ Oczywiście cele te są realizowane nie tylko w drodze postępowania kontrolnego, lecz także w formie

16 Art. 8 pkt 4 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

17 Art. 10 pkt 12 lit. b) ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1808 ze zm.).

18 Art. 1 ust. 1 u.k.s.

19 Art. 2 ust. 2 u.k.s.

czynności wywiadu skarbowego oraz w drodze prowadzonych przez inspektorów kontroli skarbowej postępowań przygotowawczych.

Natomiast celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.²⁰ Porównanie to pozwala na wniosek, iż cele postępowania kontrolnego obejmują cele kontroli podatkowej. Wobec powyższego analiza ta pozwala na sformułowanie wniosku, iż cele kontroli podatkowej mogą być z powodzeniem realizowane w postępowaniu kontrolnym.

Wykładnia przepisu art. 13 ust. 3 u.k.s. w zw. z art. 281 § 2 o.p. dostarcza nam kolejnych wskazówek pomocnych w rozwiązaniu przedmiotowego problemu. Zauważmy, iż zastosowanie przepisów o.p. możliwe jest jedynie w zakresie nieuregulowanym w u.k.s.²¹ Wypada także odnotować, iż to przepisy o.p., do których odsyła art. 31 u.k.s., podlegają modyfikacji, a nie przepisy u.k.s. Oznacza to, iż nie jest uprawnione twierdzenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który zauważył, iż na rzecz tezy o obligatoryjnym przeprowadzaniu kontroli podatkowej przemawia cel kontroli, który definiuje jako zgromadzenie materiału dowodowego.²² Odwołanie się do wykładni celowościowej, której podstawę prawną stanowi art. 281 § 2 o.p., nie wydaje się trafne. Bezprzedmiotowe jest stosowanie art. 281 § 2 o.p., skoro cele postępowania kontrolnego, a zatem i prowadzonej w jego ramach kontroli podatkowej zostały określone w u.k.s. Przepisy u.k.s. dotyczące kontroli zobowiązań podatkowych wskazują nie tylko cel nadrzędny, jakim jest zapewnienie skuteczności wykonania zobowiązania podatkowego, ale także cele względem niego instrumentalne, tj. potrzebę zbadania rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków.²³ Oznacza to, że kryterium celu regulacji nie uzasadnia wyodrębnienia kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego.

20 Art. 281 o.p.

21 Por. J. Nowacki, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, nr 3.

22 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2010 r. (I SA/Po 707/10), <http://www.orzeczenia.gov.pl>.

23 Art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s.

Z tych samych względów nie jest uprawniona teza, iż za obligatoryjnym przeprowadzaniem kontroli podatkowej przemawia treść art. 281 § 1 o.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s., wedle którego organ podatkowy przeprowadza kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”. Skoro organ podatkowy „przeprowadza kontrolę”, może to świadczyć o obligatoryjności wszczynania tej procedury w postępowaniu kontrolnym. Wydaje się jednak, iż zawarte w art. 31 ust. 1 u.k.s. odesłanie systemowe nie pozwala na zastosowanie w postępowaniu kontrolnym tego przepisu ze względu na to, iż kwestia wszczynania kontroli podatkowej została dostatecznie uregulowana w u.k.s.

Jeżeli jednak uznamy, iż ustawodawca, posługując się terminem „przeprowadza kontrolę”, chciał wyrazić obowiązek przeprowadzania kontroli podatkowej przed postępowaniem podatkowym, to i tak użycie w u.k.s. terminu „może” należałoby traktować jako uchylenie obowiązku przeprowadzania kontroli w postępowaniu kontrolnym. Dodatkowo należy odnotować, iż także w doktrynie prawa wskazuje się, iż organy podatkowe nie są obowiązane do przeprowadzenia kontroli podatkowej przed wszczęciem postępowania podatkowego.²⁴

Zatem określenie celów postępowania kontrolnego w art. 1 i art. 2 u.k.s. czyni bezprzedmiotowym zastosowanie odesłania do przepisów o.p. Oznacza to, że argumenty celowościowe nie przemawiają na rzecz tezy o obligatoryjności wszczynania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym.

V. Postępowanie kontrolne jako ciąg czynności

Powyżej wskazano, iż postępowanie kontrolne jest „ciągami poszczególnych czynności procesowych”. Wskazując, iż jest to ciąg czynności, deklarujemy, iż w jakiejś mierze przepisy prawa określają ich kolejność. Sytuację tę można określić jako występowanie pewnych elementów, etapów albo faz postępowania. Chodzi więc o ustalenie, na ile przepisy prawa uporządkowały działania podejmowane przez podmioty postępowania. Wyróżnia się m.in., iż postępowanie administracyjne

24 R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.

składa się z kilku faz: przygotowania, wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego, orzekania i wykonania.

Przenosząc tego rodzaju koncepcję na grunt przepisów regulujących postępowanie kontrolne, należałoby uznać, iż kontrola podatkowa powinna zostać wszczęta po fazie przygotowania postępowania. Jednakże należy odnotować, iż organy kontroli skarbowej posiadają uprawnienia do gromadzenia informacji i ich przetwarzania przed wszczęciem postępowania kontrolnego. Świadczy o tym treść i systematyka art. 7, art. 7c, art. 7d, art. 10 ust. 1 pkt 12 i art. 11 ust. 2 pkt 6 u.k.s., które są uregulowane w rozdziale I ustawy, a nie w rozdziale III zatytułowanym „Postępowanie kontrolne”. Nie oznacza to bynajmniej, by fazy przygotowania postępowania oraz wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego nie występowały w postępowaniu kontrolnym. Natomiast świadczy to o tym, iż cecha ta nie powinna być traktowana jako cecha charakterystyczna pozwalająca wyodrębnić kontrolę podatkową od postępowania kontrolnego.

Przeгляд obowiązujących przepisów prawa nie pozwala na stwierdzenie, by ustawodawca opowiedział się na rzecz modelu fazowego postępowania kontrolnego. Model fazowy należy traktować jedynie jako pewien model teoretyczny. W rzeczywistości postępowanie kontrolne może nie obejmować fazy przygotowawczej. Ponadto możliwe jest, iż postępowanie kontrolne w niewielkim stopniu będzie obejmowało czynności związane z zgromadzeniem materiału dowodowego. Dodatkowo należy odnotować, iż w zależności od rodzaju sprawy, tj. sprawy podatkowe oraz sprawy niepodatkowe, wyróżnialibyśmy dwa modele postępowania.

Model ten wydaje się także nieadekwatny z tego względu, iż postępowanie kontrolne może obejmować element konsensualny związany z prawem do złożenia korekty deklaracji. Należy zauważyć, iż wedle obowiązującej do dnia 30 lipca 2010 roku treści art. 14c ust 2 u.k.s. kontrolowanemu przysługiwało prawo do złożenia korekty deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli. Wydaje się, iż treść tego artykułu mogła stanowić argument na rzecz tezy o obowiązku wszczęcia kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego. Do takiego wniosku może prowadzić wykładnia funkcjonalna, względna zasadę równości stosowania prawa oraz zasada zaufania do działań

organów. Nie oznacza to jednak, by w każdym przypadku rozpoznawania sprawy podatkowej istniała konieczność wszczynania kontroli podatkowej. Do tego rodzaju spraw należałoby zakwalifikować m.in. te postępowania, które prowadzone były wobec osób, które nie zgłosiły do opodatkowania działalności gospodarczej.

Aktualnie prawo do złożenia korekty deklaracji powiązane zostało z obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie wyznaczenia 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.²⁵ Oznacza to, że obecnie argument z prawa do złożenia korekty nie może świadczyć na rzecz tezy o obowiązku wszczynania kontroli podatkowych.

VI. Kontrola podatkowa w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

Powody, dla których kontrolowani mogą być zainteresowani przeprowadzaniem kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego mogą związać się z pewnymi gwarancjami przyznanymi na podstawie u.s.d.g. Celem uregulowania kwestii kontroli przedsiębiorców, dokonanej na mocy u.s.d.g., było ujednoczenie przepisów. Jednakże istotnym celem tej regulacji było także wprowadzenie środków prawnych przysługujących przedsiębiorcy, które służą ochronie przed nadmiernym i nieproporcjonalnym działaniem organów kontroli.

Ograniczeniu swobody funkcjonowania organów kontroli służą w szczególności takie instytucje, jak:

- obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli,
- obowiązek dokonywania czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej,
- zakaz równoczesnego podejmowania więcej niż jednej kontroli,
- limity czasu trwania kontroli organu kontroli w roku kalendarzowym,

25 Art. 14c ust. 3 u.k.s. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 28 lit. b ustawy z dnia 25 czerwca 2011 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858).

- możliwość wniesienia sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności z naruszeniem określonych przepisów rozdziału 5 u.s.d.g.

Warto w tym miejscu odnotować pogląd sformułowany w przytaczanym powyżej wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, wedle którego brak wszczęcia kontroli skarbowej prowadzi do „obejścia przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w kwestii kontroli przedsiębiorcy”.²⁶ Zatem w świetle przepisów u.s.d.g. powodem, dla którego organ kontroli skarbowej nie przeprowadza kontroli podatkowej, byłoby uchylenie się od ograniczeń nałożonych tą ustawą.

W naszej opinii założenie to byłoby trafne tylko wtedy, gdyby kontrolę rozumieć jako postępowanie kontrolne. Przede wszystkim odnotować należy, że w art. 31 ust. 1 u.k.s. wskazano, że przepisy o.p. stosuje się do postępowania kontrolnego tylko w zakresie nieuregulowanym przepisami o.p. i stosuje się je odpowiednio. Postępowanie kontrolne nie może być traktowane jako postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa również i z tego względu, że można w nim zastosować środki, które w procedurach podatkowych są niedostępne. Ponadto postępowanie kontrolne tym różni się od postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, że co do zasady uruchamiane jest na podstawie planu kontroli²⁷ i w przeciwieństwie do postępowania podatkowego – może być wszczęte jedynie z urzędu.²⁸ Postępowanie kontrolne co do zasady może zakończyć się wydaniem wyniku kontroli, czyli aktu nieznanego procedurom postępowania podatkowego i kontroli podatkowej lub decyzji, a więc aktu, który nie może zapaść w kontroli podatkowej. Nade wszystko traktowanie postępowania podatkowego jako kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego jest niemożliwe ze względu na wynikający z ustawowego zakresu zadań kontroli skarbowej przedmiot tego postępowania.²⁹ Postępowanie kontrolne jest zatem pojęciem szer-

26 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2010 r. (I SA/Po 707/10), <http://www.orzeczenia.gov.pl>.

27 Art. 12 u.k.s.

28 Art. 13 ust. 1 u.k.s.

29 P. Pietrasz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 259–260.

szym niż kontrola podatkowa.³⁰ Dopóki nie zostanie wszczęta kontrola podatkowa, brak jest więc podstaw do zastosowania norm u.s.d.g.³¹

Dodatkowe potwierdzenie założenia, że przepisy u.s.d.g. stosuje się wyłącznie do kontroli podatkowej wszczętej w trakcie postępowania kontrolnego stanowi treść art. 80 ust. 1 pkt 3, art. 82 ust. 1 pkt 3 i art. 83 ust. 1 pkt 3 u.s.d.g. w brzmieniu obowiązującym pomiędzy 21 sierpnia 2004 r. a 7 marca 2009 r. Przepisy te przewidywały wyłączenie ograniczeń w prowadzeniu kontroli przedsiębiorców dotyczących obowiązku prowadzenia kontroli w obecności kontrolowanego, zakazu jednoczesnego podejmowania więcej niż jednej kontroli oraz czasu kontroli w przypadku, gdy odrębne przepisy przewidywały możliwość przeprowadzenia kontroli w toku prowadzonego postępowania dotyczącego przedsiębiorcy. W okresie obowiązywania ww. przepisów znajdowały one zastosowanie do postępowań prowadzonych na podstawie przepisów dwóch ustaw: u.k.s. oraz ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów.³² Taka interpretacja przepisów u.s.d.g. znajdowała swoje potwierdzenie również w orzecznictwie WSA.³³

Skoro pojęcia „kontroli” użyte w u.s.d.g. nie można utożsamiać z pojęciem „postępowania kontrolnego”, brak jest podstaw prawnych dla uznania tezy o obligatoryjności wszczynania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym. Uzasadnieniem tego jest m.in. fakt, iż kontrola podatkowa jest tą częścią postępowania kontrolnego, w której przeprowadzane są czynności i środki dowodowe bezpośrednio u kontrolowanego (w jego siedzibie bądź miejscu zamieszkania). Oznacza to, że ustawodawca jako wartość prawnie chronioną traktuje nadmierne i nieproporcjonalne działania organów kontroli podejmowane bezpośrednio u kontrolowanego. W efekcie stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu należałoby raczej traktować jako postulat.

30 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2010 r. (I SA/Po 246/10), <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>.

31 D. Zalewski, A. Melezini, *op. cit.*, s. 36.

32 Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. z 2005 r. Nr 244, poz. 2080 ze zm.). Od dnia 21 kwietnia 2007 r. ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. Nr 50, poz. 331 z późn. zm.).

33 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2009 r. (I SA/Wr 175/09), <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>.

VII. Przesłanki stosowania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym

W świetle przytoczonych powyżej argumentów należy zastanowić się nad przesłankami decydowania o potrzebie wszczęcia kontroli podatkowej. Truizmem jest twierdzenie, iż wyodrębnienie kontroli podatkowej w toku postępowania kontrolnego powinno wypływać z racjonalnych przesłanek. W przeciwnym razie decyzja organu kontroli skarbowej o wszczęciu kontroli podatkowej pozbawiona byłaby jakiegokolwiek znaczenia.

Zauważyć należy, iż o wszczęciu kontroli podatkowej decydują argumenty funkcjonalne. Otóż wszczęcie kontroli podatkowej podyktowane jest potrzebą zrealizowania odpowiednich czynności w oparciu o kompetencje możliwe do zastosowania wyłącznie w toku kontroli podatkowej.³⁴ W szczególności jedynie w toku tej kontroli można zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień,³⁵ jak również żądać przeprowadzenia spisu z natury.³⁶ Dodać należy także możliwość żądania udostępnienia danych w formie elektronicznej.³⁷

Przypadki te dostatecznie potwierdzają tezę o przydatności wszczynania kontroli podatkowej. Dopełnieniem tych przesłanek jest zakres i sposób wykonywania czynności kontrolnych. Otóż kontrolujący uprawniony jest do wielu czynności faktycznych takich jak wstęp na grunt, do budynku, lokalu oraz pomieszczenia, legitymowania osób, zabezpieczania zebranych dowodów. Z pewnością wykonywanie czynności faktycznych jest dla kontrolującego łatwiejszym i niejednokrotnie skuteczniejszym instrumentem wykonywania zadań.³⁸ Wskazać należy, iż z wykonywaniem czynności faktycznych wiąże się znaczny zakres swobody pozwalający na elastyczność działań administracji publicznej.³⁹

Dlatego też istotne jest, by czynności faktyczne nie zastąpiły czynności procesowych. W związku z tym należy postulować, by swoboda

34 Por. A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie kontrolne*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 39.

35 Art. 285a § 3 o.p.

36 Art. 286 § 1 pkt 8 o.p.

37 Art. 286 § 1 pkt 4 o.p.

38 Por. A. Błaś, *Czynności faktyczne organów administracji publicznej*, (w:) J. Zimmermann, *Koncepcja systemu...*, s. 513.

39 *Ibidem*, s. 512.

przysługująca w toku kontroli podatkowej nie była nadużywana. W tym kontekście twierdzenie o obligatoryjności wszczynania kontroli podatkowej może być odczytywane jako instrument wyłącznie wzmacniająco gwarantujący ochronę praw kontrolowanego.

Okazuje się więc, iż wyodrębnienie procedury kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego zyskuje na znaczeniu, jeżeli ze względu na właściwości określonej sprawy zamierzamy zastosować określone w o.p. kompetencje. Tytułem przykładu można wskazać na postępowania kontrolne dotyczące kontroli przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.⁴⁰ Tego rodzaju przedmiot postępowania determinuje wszczęcie kontroli podatkowej, skoro jedynie w tej procedurze można zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Drugim argumentem na rzecz wyodrębnienia kontroli skarbowej pozostaje zakres swobody przysługujący w toku kontroli podatkowej. Natomiast jako trzeci, najslabszy argument świadczący o potrzebie wyodrębnienia kontroli skarbowej można traktować kryterium miejsca wykonywania czynności, tj. wykonywanie tych czynności u kontrolowanego.

VIII. Podsumowanie

Przytoczone argumenty pozostawiają otwartą kwestię przydatności wyodrębnienia kontroli podatkowej. Pozwalają jednak na obrońnię poglądu o fakultatywności wszczynania kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego. Na rzecz tezy o fakultatywności wszczynania kontroli skarbowej świadczy wykładnia literalna pojęcia „może”, a także ugruntowane w doktrynie i teorii przekonanie, iż termin „może” wyraża kompetencję, z którą nie wiąże się obowiązek czynienia użytku.⁴¹ Tezę tę wzmacnia wykładnia celowościowa, gdyż cel postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej jest identyczny.

40 Art. 2 ust. 1 pkt 4 u.k.s.

41 Jeżeli natomiast przepis zawiera sformułowanie czasownikowe modalne z użyciem czasownika „może”, wtedy wysławia on jedynie regułę kompetencyjną, z której podmiot kompetencji nie jest zobowiązany czynić użytku. Sytuacja kreowana przez tego typu przepisy jest określana na gruncie prawa administracyjnego jako sytuacja uznania administracyjnego. M. Matczak, *Kompetencja organu administracji publicznej*, Kraków 2004, s. 183 i n.