

Adam Budzikowski

Absolwent Uniwersytetu Łódzkiego,
Wydziału Prawa i Administracji, aplikant radcowski
przy Okręgowej Izbie Radców Prawnych w Łodzi

OCHRONA PRAWNA PODATNIKA PODLEGAJĄCEGO KONTROLI PODATKOWEJ W ŚWIELE PRZEPISÓW PRAWA FRANCUSKIEGO

Streszczenie

Niniejszy artykuł jest krótkim przedstawieniem oraz omówieniem gwarancji prawnych, jakie przysługują podatnikowi we Francji w wypadku prowadzonej kontroli podatkowej w świetle obowiązujących tam przepisów, doktryny oraz orzecznictwa. We Francji oraz w Polsce, czynności kontrolne podejmowane przez organy podatkowe wzbudzają w społeczeństwie wiele obaw, które wynikają przede wszystkim z braku znajomości przepisów lub niejasnej regulacji prawnej. Celem niniejszego artykułu jest zatem zachęcenie do podjęcia refleksji nad istotą omawianych instytucji prawnych.

Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, podatnik, prawa i gwarancje, prawo podatkowe, prawo francuskie.

WPROWADZENIE

Obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych przez obywateli jest obecny zarówno we Francji, jak i w Polsce. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie”. Oczywiście jednak jest, że nakładanie lub tworzenie nowych podatków musi mieć swoją właściwą podstawę prawną, czyli akt normatywny rangi ustawowej. Tak wynika z treści art. 217 Konstytucji RP, który wprowadza trzy normy, nazywane w nauce normatywizacją obowiązku podatkowego, a zatem: nakładanie podatków, innych danin publicznych następuje w drodze ustawy; określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy; określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń następuje

w drodze ustawy. Francuskim odpowiednikiem jest autoryzacja do ustalania poboru podatków w rocznej ustawie budżetowej, przy czym art. 34 Konstytucji francuskiej stanowi również, że „ustawa zwykła określa przepisy dotyczące podstawy, stawki oraz sposobu poboru podatku”. Obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych we Francji wynika natomiast z zasady równości podatkowej, uregulowanej w art. 13 Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r., wprowadzającej obowiązek powszechnej kontrybucji oraz jego rozdziału między wszystkich obywateli w zależności od ich możliwości. Takie są więc podstawy autoryzujące państwo do nakładania i poboru podatków, a z drugiej strony zobowiązujące jego obywateli do ich płacenia. Nie zawsze jednak ci ostatni wywiązują się należycie ze swych zobowiązań, dlatego też zarówno przepisy francuskiego, jak i polskiego prawa podatkowego przewidują prawo organów podatkowych do prowadzenia kontroli podatkowej. Jej celem – zarówno w Polsce, jak i we Francji – jest sprawdzenie i zbadanie, czy i jak podatnicy wywiązują się z wykonywania zobowiązań podatkowych.

1. PODSTAWA PRAWNA I CEL KONTROLI PODATKOWEJ ORAZ KRYTERIA PODZIAŁU GWARANCJI

W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że wszczęcie i prowadzenie kontroli podatkowej jest jednym z uprawnień administracji podatkowej, które pozwalają jej zweryfikować, czy podatnicy wywiązują się należycie z ciężących nań zobowiązań podatkowych. Jest jednym z uprawnień – a zatem organy podatkowe mogą na podstawie przepisów prawa podatkowego podejmować czynności kontrolne, zbierać materiały dotyczące podatników, badać ich sytuację podatkową na podstawie posiadanego majątku (znamiona zewnętrzne) oraz innych elementów (takich, jak np. dochody – w przypadku podatku dochodowego). Postępowanie kontrolne ma zagwarantować państwu, że obywatele wykonują należycie swoje konstytucyjne obowiązki, polegające m. in. na ponoszeniu ciężarów publicznych. Wynika to m. in. z zasady wprowadzającej czysto finansowy cel podatku [Gaudemet i Molinier 2000], przyjętej wprost w art. XII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 r.: „W celu utrzymania sił zbrojnych i w związku z wydatkami administracyjnymi niezbędna jest powszechna kontrybucja (opodatkowanie)”. W doktrynie francuskiego prawa finansów publicznych, zasada ta często określana jest również jako zasada niezbędności podatku [Mouzet 2013], która ma na celu przede wszystkim walkę z oszustwami podatkowymi. Przytoczone konstytucyjne postanowienie Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 1789 r., wprowadza w dalszej jego części zasadę równości podatkowej, zgodnie z którą „kontrybucja powszechna musi być również rozłożona między wszystkich obywateli, zgodnie z ich możliwościami i zdolnościami

mi”. Oczywiście pobór podatków ma swoje dalsze źródła również w innych aktach prawnych, przy czym są one już rozwinięciem wyżej wskazanych zasad.

Przedstawiona wyżej krótka charakterystyka uzasadnia celowość kontroli podatkowej. Z drugiej jednak strony, weryfikacja podatników jest swoistym naruszeniem ich życia prywatnego. Francuska doktryna prawa podatkowego przyjmuje, że określenie wartości przedmiotu opodatkowania powinno spełniać dwa warunki: dokładności oraz dyskrecji [Gaudemet i Molinier 2000]. Dokładność jest wymagana, aby został zapłacony podatek w takiej wysokości, która będzie najbardziej zbliżona do ustalonej wysokości przedmiotu opodatkowania. Dyskrecja natomiast – która może uniemożliwiać spełnienie pierwszego warunku – ma zapewnić ustalenie wysokości przedmiotu opodatkowania oraz ustalić pobór przy użyciu takich środków, które będą najmniej uciążliwe dla podatnika. Celem dyskrecji jako elementu wyceny przedmiotu opodatkowania jest zatem dążenie, by jak najrzadziej posuwać się do wszczęcia kontroli podatkowej oraz innych postępowań dochodzeniowych, które mogą wpłynąć na życie podatnika. Organy podatkowe, będące organami publicznymi, gromadzą bowiem informacje na temat życia swoich obywateli – zwłaszcza na temat sposobu jego prowadzenia, w szczególności poprzez badanie tego, na co przeznaczają swoje wydatki.

Przy podziale praw i gwarancji służących podatnikowi kontrolowanemu, można zastosować kryterium celowości. Zgodnie z nim wyróżniamy grupę praw i gwarancji o charakterze ogólnym przysługujące kontrolowanemu we wszystkich stadiach kontroli podatkowej, te które wspólne są obu rodzajom kontroli podatkowej (kontroli księgowości przedsiębiorstw oraz kontroli podatkowej osób fizycznych), oraz te prawa i gwarancje, które związane są albo z kontrolą podatkową księgowości albo z kontrolą podatkową osób fizycznych.

Jedną z gwarancji przysługujących podatnikowi jest zapewnienie rozprawy o charakterze ustnym i kontradiktoryjnym między kontrolującym a kontrolowanym. Gwarancja ta jest realizowana w szczególności podczas kontroli podatkowej księgowości przedsiębiorstw, jeśli zaś chodzi o kontradiktoryjne badanie sytuacji podatkowej osób fizycznych, ta kwestia budzi kontrowersje we francuskim orzecznictwie oraz doktrynie [Gausclaude i Marchessou 2012: 215]. Istotą debaty ustnej i kontradiktoryjnej jest utrzymywanie kontaktu między funkcjonariuszem organu kontroli podatkowej a kontrolowanym podatnikiem co do przebiegu weryfikacji oraz treści badanych dokumentów księgowych. Respektowanie tej gwarancji podlega kontroli sędziego podatkowego, podczas której bada on, czy podczas kontroli podatkowej księgowości przedsiębiorstwa jest lub była prowadzona rozprawa o charakterze ustnym i kontradiktoryjnym. Brak takiej rozprawy powoduje, że kontrola jest wadliwa, przy czym to podatnik musi udowodnić brak zapewnienia tej gwarancji, a zatem ciężar dowodu spoczywa na podatniku. Jednakże we francuskiej literaturze przedmiotu wskazuje się, że rozprawa ustna i kontradiktoryjna nie może być utożsamiana w pełni z kontradiktoryjnością *sensu stricto* o takim znaczeniu jak w postępowaniu sądowym. Nale-

ży bowiem pamiętać, iż kontrola podatkowa we Francji jest częścią postępowania podatkowego, a nie sądowego o charakterze spornym. Jeśli zaś chodzi o rozprawę podczas kontroli podatkowej osób fizycznych, uznaje się, iż organ kontroli winien postępować zgodnie z zaleceniami Karty Podatnika Kontrolowanego, przy czym element ustności nie jest wymagany, wystarczy więc sama cecha kontrydiktoryjności, sprowadzająca się jedynie do wymiany informacji w formie pisemnej (np. w czasie ewentualnej procedury rektyfikacyjnej, o czym była mowa wyżej przy omówieniu skutków zakończonej kontroli). Jednakże w obu rodzajach kontroli, podatnik musi mieć zapewnioną możliwość udziału w kontroli podatkowej. Omawiana gwarancja nie znajduje swojego odpowiednika w polskiej regulacji kontroli podatkowej, co stanowi różnicę między polskim a francuskim systemem podatkowym. Art. 292 o.p. stanowi, że w sprawach nieuregulowanych w dziale VI Kontroli podatkowej, należy stosować przepisy o postępowaniu podatkowym, a w konsekwencji również te, dotyczące zasad ogólnych tegoż postępowania. Bardzo istotną rolę odgrywa w nim zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania zawartą w art. 123 o.p., jednakże wobec braku jakiegokolwiek wzmianki, polska regulacja wyklucza kontrydiktoryjność postępowania podatkowego, a w konsekwencji kontroli podatkowej [Presnarowicz (w:) Dowgier i in. 2011]. Właśnie brak takiego charakteru tych procedur oraz dominująca rola organu podatkowego w trakcie ich prowadzenia jest przyczyną istnienia omawianej zasady, która zapewnia podatnikowi możliwość powzięcia wiedzy o dokonywanych czynnościach. Zgodnie z art. 123 o.p., organy podatkowe mają obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania. W świetle przytoczonego przepisu zapewnienie oznacza „danie możliwości”, „umożliwienie” [Presnarowicz (w:) Dowgier i in. 2011] stronie udziału w postępowaniu, co wyraża się przede wszystkim w konieczności jej zawiadomienia przez organ podatkowy o podejmowanych przezeń czynnościach. Brak poszanowania omawianej zasady przyczynia się do istotnej wadliwości postępowania, co z kolei może być podstawą do uchylenia rozstrzygnięcia w danej sprawie. A zatem pod tym względem zarówno regulacja francuska, jak i polska są podobne, dając możliwość wzruszenia decyzji.

2. PRAWA I GWARANCJE O CHARAKTERZE OGÓLNYM

Celem tych praw jest zapewnienie wszystkim podatnikom, nie tylko tym podlegającym kontroli podatkowej, ochrony prawnej. Jak wiadomo, prawo podatkowe to nie tylko przepisy zawarte w ustawach, ale również dyspozycje o charakterze pomocniczym, odgrywające ważną rolę w stosowaniu tych przepisów, kreślące sposób ich interpretowania. Do tych dyspozycji, a zatem i źródeł

francuskiego prawa podatkowego należy doktryna administracyjna. Określana jest jako zbiór dokumentów wypracowywanych przez administrację podatkową, który otacza system źródeł francuskiego prawa podatkowego [Grausclaude i Marchessou 2012: 15 i n.].

2.1. Gwarancje wspólne obu rodzajów kontroli podatkowej

Francuskie prawo administracyjne, w tym i prawo podatkowe przykłada szczególną wagę do praw oraz gwarancji, dzięki którym administrowani oraz podatnicy mogą spodziewać się poszanowania uprawnień w kontaktach z organami administracyjnymi. Podkreśla się tutaj proces humanizacji postępowania z udziałem podatników [szerzej: Gaudemat i Molinier 2000: 571–572]. Cel ten ostatecznie został osiągnięty i znajduje swoje zastosowanie w szczególności w działaniach administracji podatkowej. Przyjęta zasada dialogu między organami podatkowymi a podatnikami (obywatelami) jest niezwykle ważna podczas kontroli podatkowej, pozwala bowiem tym ostatnim czynnie uczestniczyć w działaniach kontrolującego, w razie potrzeby reagować, a przede wszystkim zrozumieć i poznać etapy postępowania kontrolnego oraz podstawy wydanych decyzji.

Do najważniejszych gwarancji, które przysługują podatnikowi zarówno podczas kontroli podatkowej księgowości przedsiębiorstw, jak i kontradyktoryjnego badania sytuacji podatkowej osób fizycznych należą: zawiadomienie podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, w tym Karta Praw Podatnika Kontrolowanego, zawiadomienie o skutkach zakończonej kontroli, w tym możliwość ustosunkowania się podatnika do zaproponowanych zmian wysokości zobowiązania podatkowego przez administrację podatkową.

2.2. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, Karta Praw Podatnika Kontrolowanego

Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jest jednym z praw oraz gwarancji przysługujących podatnikowi lub innemu kontrolowanemu podmiotowi, jeszcze przed jej wszczęciem. Obowiązek doręczenia zawiadomienia został ostatecznie uregulowany w art. L. 47 k.p.p. [www.legifrance.gouv.fr].

Kilka słów, jeśli zaś chodzi o uczestnictwo podatnika w kontroli podatkowej wraz z wyznaczonym przez siebie reprezentantem. Kontrolowany może wyznaczyć jednego lub kilku reprezentantów, którzy będą mu asystować podczas czynności kontrolnych. Osoby te, z wyjątkiem adwokata, obowiązane są

przedstawić prowadzącej weryfikację administracji podatkowej dokument pełnomocnictwa udzielonego przez swojego klienta. Rada Stanu stoi na straży przestrzegania tej gwarancji. I tak, przykładowo w jednym z orzeczeń stwierdzono, że kontrola podatkowa, która została poprzedzona zawiadomieniem, ale bez wskazania, że podatnik może wyznaczyć pełnomocnika, jest nieważna, nawet jeśli kontrolowany podatnik w rzeczywistości korzystał z takiego pełnomocnictwa. Należy zauważyć, że to dość dolegliwa sankcja dla administracji podatkowej.

Jak zatem widać, poinformowanie podatnika o możliwości uczestnictwa w kontroli podatkowej wraz z wyznaczonym lub wyznaczonymi przez siebie pełnomocnikami, było nadrzędnym celem francuskiego ustawodawcy, w przeciwieństwie do polskiego, który wprowadził przewiduje możliwość powołania pełnomocnika, ale nie jest ona objęta obowiązkiem poinformowania o niej w treści zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Wynika to z budowy przepisu zawartego w art. 282b §4 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawiera: oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli, pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia. W przeciwieństwie do art. L 47 ust. 2 k.p.p., który wyraźnie wskazuje na obowiązek wyraźnego poinformowania o możliwości ustanowienia pełnomocnika, nasz ustawodawca wyraźnie zaniechał takiego uregulowania. A tym bardziej brak takiej informacji w zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w Polsce nie prowadzi do nieważności postępowania kontrolnego, a w konsekwencji do uchylecia nałożonego opodatkowania, jak ma to miejsce we Francji. Jak bowiem wcześniej wskazano – celem francuskiego ustawodawcy była poprawa relacji, stosunków między podatnikami a administracją podatkową, a w szczególności wzrost zaufania do organów tej ostatniej. Ponadto twórcy wcześniejszej ustawy z 1977 r., a obecnie art. L 47 k.p.p. zdawali sobie sprawę, że kontrola podatkowa w zakresie właściwego określenia wysokości zobowiązania podatkowego przez podatnika jest stresującym dlań wydarzeniem, mogącym prowadzić do pogorszenia jego sytuacji majątkowej, ale także wymagającym specjalistycznej wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Z tego też powodu uznano, że ewentualna obecność, a właściwie poinformowanie czy też obligatoryjny charakter obecności pouczenia w zawiadomieniu skierowanego do podatnika o możliwości uczestnictwa w kontroli podatkowej wraz z pełnomocnikiem przyczyni się do bardziej świadomego udziału podczas czynności o charakterze kontrolnym.

W przeciwieństwie do obligatoryjnych elementów zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, których źródłem są przepisy ustawy, te o charakterze fakultatywnych wynikają najczęściej z różnego rodzaju not administracyjnych, których pominięcie nie będzie wpływało na ewentualną bezwzględną nieważność postępowania kontrolnego.

We Francji przewidziano również Kartę Praw Podatnika Kontrolowanego, której podstawowym zadaniem jest zapoznanie podatnika poddanego kontroli podatkowej z przysługującymi mu uprawnieniami oraz gwarancjami. Dokument określa również obowiązki administracji podatkowej oraz te należące do podatnika. Karta została po raz pierwszy wydana w 1975 r. na podstawie noty z tego samego roku. Zazwyczaj jest doręczana podatnikowi wraz z zawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Początkowo, tzn. przed wejściem w życie ustawy z 8 lipca 1987 r., brak takiej broszury nie mógł prowadzić do naruszenia, czyli nieważności prowadzonego lub zakończonego już postępowania kontrolnego. Po roku 1987, Karta Praw Podatnika Kontrolowanego powinna zostać wysłana w tym samym czasie, co zawiadomienie, choć nie musi, natomiast musi być wysłana jeszcze przed wszczęciem kontroli podatkowej, tzn. przed podjęciem pierwszych czynności o charakterze kontrolnym. Regulacje zawarte w tym dokumencie są skuteczne wobec administracji podatkowej. Innymi słowy, oznacza to, że jej dostarczenie czyni ją środkiem prawnym o charakterze ustawowym. Administracja powinna wówczas stosować się do jej postanowień. Jeśli zaś uchybiła obowiązkowi doręczenia podmiotowi podlegającemu kontroli Karty Praw Podatnika Kontrolowanego, w takim wypadku podatnik może dochodzić bezwzględnej nieważności postępowania kontrolnego, a w konsekwencji do unieważnienia i uchylecia korekty wysokości podatków. W praktyce jednak, podatnikowi jest dość trudno udowodnić, że Karta nie została mu w ogóle doręczona.

Karta Praw Podatnika Kontrolowanego jest ciekawym rozwiązaniem, które mogłoby być przeniesione na grunt obowiązującego prawa podatkowego w Polsce. Dokument taki zapewniłby podatnikowi podlegającemu kontroli podatkowej lepszą ochronę oraz zrozumienie czynności dokonywanych przez organy kontrolujące.

2.3. Zawiadomienie o skutkach zakończonej kontroli podatkowej

Omawiana gwarancja, w postaci obowiązku administracji podatkowej doręczenia podatnikowi zawiadomienia o skutkach zakończonej kontroli podatkowej, dotyczy zarówno przypadków, gdy ta na skutek stwierdzonej niewystarczalności lub niedokładności danych przystąpi do korekty deklaracji podatkowej i wysokości podatku, jak i tych, w których nie będzie takiej konieczności, ponieważ podczas weryfikacji nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości. Przy czym ten drugi przypadek można odnieść nie tylko do zakończenia kontradyktoryjnego badania sytuacji podatkowej osób fizycznych, ale i do kontroli księgowości przedsiębiorstw. Podstawą prawną tej gwarancji są: art. L 57 k.p.p. oraz art. L 49 k.p.p. [www.legifrance.gouv.fr].

Zgodnie z pierwszym z przepisów, jeśli administracja stwierdzi niewystarczalność, niedokładność, zatajenie lub pominięcie w elementach będących podstawą do obliczenia wysokości podatku, ma obowiązek zawiadomić i zapoznać podatnika o charakterze i przyczynach dokonania korekty. Natomiast w świetle art. 49 k.p.p., w następstwie kontrydiktoryjnego badania sytuacji podatkowej osób fizycznych lub kontroli podatkowej księgowości przedsiębiorstw, administracja ma obowiązek zawiadomić podatnika o skutkach kontroli, nawet w razie braku podstaw do korekty deklaracji podatkowej.

Zawiadomienie o korekcie wysokości zobowiązania podatkowego skierowane do kontrolowanego podatnika, zgodnie z przyjętą doktryną administracyjną, musi być uzasadnione [*Précis de fiscalité 2000...*: 7124 i n.].

We francuskim prawie podatkowym przyjmuje się, że w każdym stadium postępowania kontrolnego, w tym na etapie zawiadomienia o skutkach zakończonej kontroli, podatnik musi mieć zapewnioną możliwość poznania tego, co mu się zarzuca [Lambert 1998]. A chodzi tutaj o zarzuty przedstawione przez administrację podatkową w trakcie kontroli, a dotyczące rzetelności i prawidłowości danych zawartych w deklaracji. Wobec tego orzecznictwo Rady Stanu wymaga, aby uzasadnienie korekty deklaracji oraz wysokości podatku zawarte w zawiadomieniu było wystarczająco czytelne dla podatnika, tak by ten miał możliwość przedstawienia swoich zarzutów [np. *Orzeczenie Rady Stanu z 22 stycznia 1982 r.*]. Uzasadnienie wystarczająco jasne i czytelne to takie, które zawiera fakty przemawiające za dokonaniem korekty, opierające się na niezaprzeczalnych argumentach. Te wymagania dotyczą podatnika jako podmiotu, którego bezpośrednio dotyczyła kontrola podatkowa i który będzie musiał ponieść konsekwencje nieścisłości swoich deklaracji podatkowych.

Jeśli zawiadomienie o skutkach zakończonej kontroli okazałoby się wadliwe, to ustawodawca francuski przewidział sankcję względnej nieważności. Oznacza to, że jeśli przed upływem terminu przedawnienia organ podatkowy dokona poprawy zawiadomienia, to postępowanie kontrolne będzie ważne. W przeciwnym razie, cała procedura kontrolna będzie nieważna (od samego początku). Ustawodawca przewiduje również terminy przedawnienia, przed upływem których organ może dokonać usunięcia wad zawiadomienia.

Podatnik może przedstawić zarzuty, jeśli tego nie uczyni w terminie trzydziestodniowym, uważa się, że w sposób dorozumiany wyraził zgodę na korektę wysokości zobowiązania podatkowego zaproponowaną przez administrację podatkową. Bardzo ważna jest również kwestia ciężaru dowodu, w razie wszczęcia późniejszego postępowania spornego. Zgodnie z przyjętą praktyką oraz orzecznictwem, jeśli podatnik zaakceptował podstawy opodatkowania, które zostały poczynione przez administrację i o których został powiadomiony albo nie sprzeciwił się w przysługującym mu terminie¹ podwyższeniu zaproponowanej warto-

¹ Termin zawity trzydziestodniowy liczony od dnia otrzymania zawiadomienia o proponowanej korekcie wysokości opodatkowania – przyp.

ści zobowiązania podatkowego – ciężar dowodu w razie ewentualnego postępowania spornego, spoczywać będzie na podatniku. Natomiast zgodnie z orzecznictwem, administracja podatkowa musi powstrzymać się od podjęcia procedury mającej na celu nałożenie opodatkowania w skorygowanej wysokości aż do upływu terminu trzydziestodniowego, przysługującego podatnikowi do wniesienia ewentualnych zarzutów, chyba że podatnik przed upływem tego terminu wyraził zgodę lub odmowę dotyczącą proponowanych zmian w podwyższeniu.

W przypadku przystąpienia administracji podatkowej do nałożenia podatku skorygowanego na podstawie przeprowadzonej kontroli podatkowej i zaproponowanego w zawiadomieniu o korekcie deklaracji podatkowej, podatnik wciąż jest chroniony, opodatkowanie bowiem nie może przekroczyć podstaw, które zostały notyfikowane przez administrację.

3. GWARANCJE PRZYSŁUGUJĄCE PODCZAS KONTROLI PODATKOWEJ KSIĘGOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

3.1. Zakaz podjęcia na nowo zakończonej kontroli

Podstawą prawną obowiązywania tej gwarancji jest art. L 51 k.p.p. [www.legifrance.gouv.fr], który stanowi, że „jeśli kontrola księgowości obejmująca określony okres, podatek lub opłatę lub grupę podatków została zakończona, administracja podatkowa nie może podjąć nowego postępowania kontrolnego w stosunku do tych samych podatków lub opłat za ten sam okres”. Jest to zasada, którą kierują się organy podatkowe, kończąc kontrolę podatkową. Kwestią dyskusyjną jest natomiast określenie chwili zakończenia kontroli podatkowej. Jak wynika z ustaleń doktryny administracyjnej, zakończenie kontroli podatkowej następuje w chwili ostatniej czynności dokonanej w miejscu tej kontroli przez funkcjonariusza podatkowego [DB 13 L-1315]. W tym przypadku, doktryna administracyjna przyjęła, że zakończenie ma charakter faktyczny, tzn. wynika z okoliczności faktycznych. Jednakże, we francuskiej literaturze przedmiotu [tak też np. Lambert [1998]] przyjmuje się również inny moment zakończenia kontroli podatkowej, który następuje w chwili, gdy podatnik wyraził zgodę na podwyższenie wysokości zobowiązania podatkowego zaproponowanego przez administrację podatkową lub gdy nie udzielił odpowiedzi (np. wraz z zarzutami) w terminie 30 dni od dnia doręczenia mu zawiadomienia o korekcie wysokości zobowiązania podatkowego. Jeśli zaś organ podatkowy przystąpił do procedury oszacowania z urzędu (w trybie art. L 69 k.p.p.), datą zakończenia kontroli jest data przystąpienia organu podatkowego do nałożenia podatku z urzędu. W przypadku natomiast, gdy organ nie stwierdził podstaw do dokonania podwyższenia zobowiązania podatkowego, zakończeniem kontroli podatkowej jest data doręczenia zawiadomienia o braku podstaw do korekty.

Podobne rozwiązanie w zakresie ponownego wszczęcia kontroli podatkowej zostało przewidziane w Polsce. Otóż, zgodnie z art. 282a §1 o.p., w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta, z zastrzeżeniem jednak postanowień zawartych w §2 omawianego artykułu. Przepis ten wprowadza zatem gwarancję służącą podatnikowi i dającą mu ochronę prawną przed ponownym rozpoczęciem kontroli podatkowej. Ustawodawca polski, jak już podkreślono, przewidział odstępstwo od niemożliwości wszczęcia ponownej weryfikacji podatkowej. Taka możliwość zachodzi wówczas, gdy jest ona niezbędna dla przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną albo w związku z uchyleciem lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny. Rozwiązanie to umożliwia zebranie materiału dowodowego lub ustalenie prawidłowości decyzji podatkowej, przy czym w przypadku drugiej przesłanki, należy zwrócić uwagę, iż nawet w razie ponownego wszczęcia kontroli podatkowej, ta może dotyczyć jedynie tych kwestii, w związku z którymi nastąpiło uchylecie decyzji organów podatkowych przez sąd administracyjny [Popławski (w:) Dowgier i in. 2011]. Jak zatem widać działania organu podatkowego są w takim wypadku znacznie ograniczone. Jednakże art. 282a o.p. nie znajduje swojego zastosowania, jeśli wszczęcie miałoby dotyczyć sprawy, w której kontrola podatkowa nie była w ogóle prowadzona [Popławski (w:) Dowgier i in. 2011]. W tym przypadku, organ podatkowy może mieć szersze pole do działania.

3.2. Ograniczenie prowadzenia nagłej kontroli

Na podstawie art. L 47 k.p.p., kontrola podatkowa nie może rozpocząć się bez doręczenia podatnikowi lub innemu podmiotowi kontrolowanemu zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia, w którym należy, pod rygorem bezwzględnej nieważności, wskazać, że podatnik może uczestniczyć w czynnościach kontrolnych w obecności ustanowionego przez siebie pełnomocnika. Przed rokiem 1977² starsze noty doktryny administracyjnej dopuszczały możliwość podejmowania kontroli podatkowej na miejscu bez konieczności doręczenia zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia, czyli tzw. kontroli nagłej, wszak pod warunkiem, że w chwili rozpoczęcia czynności kontrolnych podatnik został poinformowany o możliwości uczestnictwa w obecności ustanowionego przez siebie pełnomocnika lub pełnomocników. Sytuacja uległa zmianie po 1977 r.

² W tym roku weszła w życie ustawa, która była pierwowzorem dla treści obecnego art. L 47 k.p.p. i wprowadzającego gwarancję w postaci konieczności zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz obligatoryjnego pouczenia podatnika o możliwości ustanowienia pełnomocnika według swego wyboru – przyp.

W 1982 r. Rada Stanu wydała orzeczenie, które określiło warunki tzw. nagłej kontroli, wskazując, że zawiadomienie, na podstawie którego podatnik może ustanowić pełnomocnika, aby wraz z nim uczestniczyć w kontroli podatkowej przedsiębiorstw, musi zostać wysłane we właściwym czasie, tak aby podatnik miał możliwość, jeśli tego zechce, powołania pełnomocnika lub pełnomocników według swojego wyboru [*Orzeczenie Rady stanu z 1982 r...*: 319]. Następnie wprowadzono regulę zawartą w ustawie z 29 grudnia 1982 r., zgodnie z którą możliwe jest doręczenie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w chwili rozpoczęcia czynności kontrolnych o charakterze materialnym, prowadzących do ustalenia istnienia dokumentów mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. Organ kontrolny nie może jednak rozpocząć badania zawartości, czyli treści tych dokumentów, może to uczynić dopiero po upływie rozsądnego terminu pozwalającego podatnikowi wyznaczyć pełnomocnika według swego wyboru. A zatem zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami artykułu L 47 k.p.p., krytyczne badanie dokumentów, tzn. treści dokumentów pod względem ich zgodności z danymi wskazanymi w deklaracji podatkowej, może się rozpocząć dopiero wraz z upływem rozsądnego terminu, który umożliwi podatnikowi kontrolowanemu ustanowienie pełnomocnika według swojego wyboru i uczestnictwo w kontroli podatkowej wraz z nim.

W tym przypadku również istnieje zasada, wynikająca z treści art. L 47 k.p.p., że kontrola może rozpocząć się po uprzednim zawiadomieniu o zamiarze jej wszczęcia wraz z pouczeniem, że podatnik może ustanowić według swojego wyboru osobę pełnomocnika i uczestniczyć z nim w czynnościach kontrolnych. Takie rozwiązanie z całą pewnością wpływa korzystnie na sytuację prawną podatnika podlegającego kontroli, ponieważ zapewnia mu możliwość działania przez swojego pełnomocnika, a co najmniej daje mu możliwość skonsultowania z nim określonych wątpliwości co do przepisów postępowania kontrolnego oraz podejmowanych czynności przez organ kontrolny. W konsekwencji stanowi ono realizację prawa do obrony. Z drugiej jednak strony, można uznać, iż tytułem wyjątku prawo oraz orzecznictwo francuskie dopuszcza możliwość, oczywiście obecnie w sposób znacznie ograniczony, doręczenia zawiadomienia o wszczęciu kontroli podatkowej bezpośrednio po podjęciu pierwszych czynności kontrolnych. Przy czym i w tym wypadku należy umożliwić podatnikowi ustanowienie w rozsądnym terminie pełnomocnika. Jest to jedno z zabezpieczeń, które pozwala podatnikom uniknąć podejmowania nieprzemyślanych i szkodliwych dla siebie działań lub decyzji oraz umożliwia skorzystanie z usług osoby specjalizującej się w prawie podatkowym. Drugim zabezpieczeniem jest z kolei skierowany do administracji podatkowej nakaz powstrzymania się z kontrolą treści dokumentów rachunkowych kontrolowanego podatnika lub przedsiębiorstwa (spółki) aż do upływu rozsądnego terminu, w ciągu którego podatnik może ustanowić asystę w osobie pełnomocnika. W konsekwencji organ kontrolny może podjąć jedynie czynności mające na celu ustalenie, czy dokumenty, które mogą odgrywać ważną rolę w weryfikacji, istnieją.

3.3. Ograniczenie kontroli podatkowej w czasie

W przeciwieństwie do kontrydktoryjnego badania sytuacji podatkowej osób fizycznych, gwarancja ta nie rozciąga się na wszystkie przedsiębiorstwa. Ustawodawca francuski postanowił objąć ochroną prawną jedynie te przedsiębiorstwa, których wysokość zysków za każdy rok obrotowy nie przekracza określonej sumy. Zasadą jest więc, że w stosunku do tych podmiotów kontrola podatkowa ich księgowości na miejscu (w siedzibie przedsiębiorstwa) nie może przekroczyć trzech miesięcy, pod rygorem jej nieważności, licząc od dnia pierwszej czynności kontrolnej, z wykluczeniem jednak nagłej kontroli³. Termin ten może podlec przedłużeniu do sześciu miesięcy, w razie stwierdzenia poważnej wadliwości badanych ksiąg oraz innych dokumentów, takich jak powtarzające się zaniechania lub niedokładności. Ograniczenie kontroli podatkowej księgowości nie będzie stosowane wobec tych przedsiębiorstw, które osiągnęły zysk za dany rok większy niż wskazany w ustawie.

Natomiast w Polsce, zgodnie z art. 291c o.p. do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą, stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że organy dokonujące kontroli podatkowej tej kategorii osób obowiązane są respektować terminów jej zakończenia wynikającego z art. 83 u.s.d.g. Są to jedyne przepisy wprowadzające ścisłe ramy czasowe trwania i zakończenia kontroli podatkowej w Polsce. Wyróżniamy dwa rodzaje przedłużenia kontroli: z przyczyn niezależnych od organu kontroli oraz w wyniku ujawnienia w toku kontroli zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty albo w wyniku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku. Przy czym, ograniczenia te mają one charakter jedynie dyscyplinujący [Popławski (w:) Dowgier i in. 2011], a nie sankcjonujący, tak jak ma to miejsce w regulacji francuskiej.

4. GWARANCJE ZWIĄZANE Z KONTRYDKTORYJNYM BADANIEM SYTUACJI PODATKOWEJ OSÓB FIZYCZNYCH

We francuskim postępowaniu podatkowym, każdy podatnik wyposażony jest przez prawo w szereg gwarancji, zapewniających mu ochronę prawną w razie kontroli podatkowej. Ustawodawca francuski uznał jednak, że kontrola podatkowa osób fizycznych w zakresie wykonywania przez nich zobowiązań

³ Nagła kontrola, czyli kontrola bez uprzedniego zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia – przyp.

podatkowych, zasługuje na szczególną ochronę ze względu na uzyskanie danych na temat życia prywatnego obywateli.

4.1. Ograniczenie kontroli podatkowej w czasie

Gwarancja ta została uregulowana wprost w art. L 12 ust. 3 k.p.p. [www.legifrance.gouv.fr], wprowadzającym zasadę, że kontradiktoryjne badanie sytuacji podatkowej osób fizycznych nie może przekroczyć, pod rygorem nieważności opodatkowania, okresu jednego roku licząc od dnia otrzymania zawiadomienia o zamiarze wszczęcia tej kontroli.

Obecnie obowiązująca zasada, przewidziana w wyżej cytowanym art. L 12 ust. 3 k.p.p., doznaje jednak pewnych wyjątków.

Jak zatem widać omówiona gwarancja ograniczenia w czasie kontroli podatkowej chroni podatnika przed nadmiernym jej przedłużaniem. Kontrolowany nie jest wówczas narażony na znalezienie się w niekomfortowej sytuacji zawodowej oraz osobistej. Tak zakrojony czas trwania weryfikacji nie stanowi przeszkody w podejmowaniu przezeń codziennych czynności. Natomiast w razie jej przekroczenia w czasie, dokonane opodatkowanie dotknięte jest sankcją nieważności. Mimo że prawo francuskie dopuszcza możliwość wyjątków od omówionej zasady, umożliwiając tym samym przedłużenie terminu zakończenia kontroli, to podatnik i tak jest wciąż chroniony.

Nasz ustawodawca, w przeciwieństwie do francuskiego, zasadniczo nie wskazuje czasu trwania kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 284b §1 o.p. powinna ona zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu imiennym, na podstawie którego może być ona przeprowadzona. Natomiast §2 art. 284b o.p. dopuszcza możliwość jej przedłużenia, stanowiąc, że o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia. Termin wskazany w upoważnieniu obejmuje przeprowadzenie czynności kontrolnych oraz sporządzenie i doręczenie protokołu z kontroli [Popławski (w:) Dowgier i in. 2011]. Kolejna część omawianego przepisu (art. 284b §3 o.p.) określa skutki prawne niedotrzymania terminu, w którym kontrola podatkowa powinna zostać zakończona, a mianowicie dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został w nich wskazany nowy termin zakończenia kontroli. Można zatem uznać, że ostatnia część omawianego artykułu ma charakter gwarancyjny dla podatnika, dający mu ochronę prawną. Należy jednak zastanowić się nad charakterem tej sankcji, tzn. czy można uznać, że to czynności kontrolne podjęte po upływie

tego terminu są nieskuteczne? Odpowiedź nie jest jednoznaczna. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 maja 2009 r. można odczytać, iż „to nie czynności kontrolne dokonane po upływie terminu po zakończeniu kontroli są nieskuteczne, lecz zebrane po tym terminie materiały nie mogą stanowić dowodu” [*Wyrok WSA...*]. A zatem czynności kontrolne wywołują skutki prawne, w przeciwieństwie do zebranego materiału dowodowego. Podsumowując, ordynacja podatkowa nie wskazuje wprost terminów, w ciągu których kontrola podatkowa powinna zostać zakończona. Momentem zakończenia kontroli podatkowej, zgodnie z §4 art. 291 o.p. jest doręczenie kontrolowanemu protokołu kontroli. Należy uznać, iż termin wskazany w upoważnieniu imiennym jest bardzo elastyczny wobec braku ustawowej regulacji tych terminów – w przeciwieństwie do francuskiego prawa podatkowego, które w tej kwestii pozostaje bardzo restrykcyjne wobec organów kontroli i protekcyjne względem podatnika będącego osobą fizyczną.

4.2. Ograniczenie wznowienia zakończonej kontroli podatkowej

Gwarancja ograniczenia wznowienia kontroli podatkowej uregulowana została w art. L 50 k.p.p. [www.legifrance.gouv.fr], stanowiąc, że „jeśli administracja podatkowa przystąpiła do kontradyktoryjnego badania sytuacji podatkowej podatnika dotyczącego jego podatku dochodowego i je zakończyła, wówczas nie może już więcej dokonywać rektyfikacji, która dotyczyłaby tego samego okresu i tego samego podatku”. Tak brzmi pierwsza część przepisu, ustanawiając tym samym zasadę. Jednakże i od tej zasady przewidziany jest wyjątek w postaci złej wiary podatnika. A zatem administracja podatkowa nie może przystąpić do rektyfikacji za ten sam okres i tego samego podatku, „chyba że podatnik podał administracji podatkowej niekompletne lub niedokładne elementy [stanowiące podstawę obliczenia wysokości podatku](...)” [Art. L 50 du LPF; www.legifrance.gouv.fr]. Ciężar dowodu, że podatnik działał w złej wierze spoczywa na administracji podatkowej.

PODSUMOWANIE

Dokonując podsumowania, należy zauważyć, iż katalog gwarancji jest szeroki – legislator francuski wprowadza bowiem prawa zapewniające podatnikowi ochronę prawną na każdym etapie postępowania kontrolnego, część z nich uwzględnia również charakter i rodzaj prowadzonej kontroli podatkowej ze względu na kontrolowany podmiot. W konsekwencji podatnik podlegający francuskiej jurysdykcji podatkowej jest w wystarczający sposób chroniony przed

szkodliwym i nieuprawnionym działaniem organów kontroli. Jednakże w pewnych przypadkach, ustawodawca francuski, co potwierdza orzecznictwo, dopuszcza możliwość „naruszenia” gwarancji, ze względu np. na brak dobrej wiary podatnika, tak jak w wypadku ograniczenia wznowienia zakończonej kontroli podatkowej przy kontradyktoryjnym badaniu sytuacji podatkowej osób fizycznych – są to jednak nieliczne przypadki. Porównawszy zaś francuski katalog praw i gwarancji, który niewątpliwie ma charakter restrykcyjny wobec organów podatkowych, z przepisami prawa polskiego – należy uznać, iż podatnik francuski, wobec którego zostanie wszczęta kontrola podatkowa, będzie znajdował się w dużo korzystniejszym położeniu od podatnika polskiego, będącego w tej samej sytuacji.

BIBLIOGRAFIA

- Art. L 47 du LPF, www.legifrance.gouv.fr.
Art. L 49 du LPF, www.legifrance.gouv.fr.
Art. L 50 du LPF; www.legifrance.gouv.fr.
Art. L 57 du LPF, www.legifrance.gouv.fr.
Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., 2011, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
Gaudemet P. M., Molinier J., 2000, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa.
Gausclaude J., Marchessou P., 2012, *Procedures fiscales*, Wydawnictwo Dalloz, Paris.
Lambert T., 1998, *Contrôle fiscal – droit et pratique*, Wydawnictwo Presses Universitaires de France, Paris.
Mouzet P., 2013, *Cours de finances publiques*, opracowanie autorskie, Tours.
Orzeczenie Rady Stanu z 1982 r. – CE, 7 mai 1982, n° 18920, note Racine, RJF, 1982, 7.
Orzeczenie Rady Stanu z 22 stycznia 1982 r. – CE, 22 janv. 1982, n° 22555, RJF, 1982, 3, comm. 253.
Précis de fiscalité 2000, tome 2, Direction Générale des Impôts sous Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 maja 2009 r.; sygn. III SA/Wa 3368/08; LEX 2013.

THE LEGAL PROTECTION OF A TAXPAYER DURING TAX CONTROL ACCORDING TO FRENCH LAW

The article presents the legal basis for safeguards of controlled taxpayer's rights in France comparing with similar solutions introduced in Polish tax law, including basic stands of the French and Polish jurisprudence. Therefore the article describes the application of rights and guarantees due to the division of tax control of enterprises as well as individuals. The author points also to the distinctive differences between Polish and French legal system as far as the protection of controlled taxpayers in both countries is concerned. Consequently, the article proves that the French legislation concerning mentioned rights is generally more beneficial to a controlled taxpayer than this existing in Poland.

Key words: tax control, taxpayer, rights and guarantees, tax law, French law.