

Magdalena Szczepańska

Doktorantka, Uniwersytet Łódzki,
Wydział Prawa i Administracji,
Katedra Prawa Finansowego

CHARAKTER PRAWNY KONTROLI PODATKOWEJ W UJĘCIU FUNKCJONALNYM

*Trzeba zawsze pamiętać, że kontrola jest środkiem, a nie celem.
Jeżeli więc można mówić o zbyteczności lub zmniejszeniu
kontroli, to tylko rozumiejąc pod tym jej niepotrzebny nadmiar,
nigdy zaś samą zasadę kontroli.*

[za: Kurowski i Sochacka-Krysiak 1990:50–51]

Streszczenie

Artykuł poddaje analizie charakter prawny instytucji kontroli podatkowej z uwzględnieniem koncepcji funkcji prawa. Tekst podejmuje problematykę miejsca kontroli podatkowej w ramach innych procedur podatkowych przewidzianych w Ordynacji podatkowej. Tekst odnosi się też do funkcjonalnej koncepcji budowy Ordynacji podatkowej rozważając miejsce kontroli podatkowej w zaproponowanym układzie. Autorka uzasadnia potrzebę odrębności kontroli podatkowej jako autonomicznej procedury oraz proponuje niektóre kierunki zmian w ramach tej instytucji.

Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, funkcje, rezultat kontroli, cel kontroli.

WPROWADZENIE

Procedura kontroli podatkowej uregulowana jest w dziale VI (art. 281–292) *Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa* (dalej o.p.). U podstaw badania charakteru prawego kontroli podatkowej leży ustalenie funkcji jakie pełnią jej poszczególne regulacje na tle innych instytucji i procedur, których przedmiotem są sprawy podatkowe.

W teorii prawa o funkcjach mówi się kontekście zarówno pojedynczych norm, ale i grup norm prawnych, czy też instytucji prawnych. Teoria funkcjo-

nalna wymienia 3 typy funkcji, które w rozważaniach o prawie znajdują najszerze zastosowanie, a mianowicie [Bogucka 2000: 67–93]:

- funkcja roli (sposobu działania),
- funkcja celu,
- funkcja skutku (rezultatu).

W literaturze podkreśla się jednak, że funkcja roli sprowadza się do określonego sposobu działania, pewnej całości stosownie do swojej natury i przeznaczenia. W nauce prawa pojęcie funkcji sposobu działania (funkcji roli) pojawia się rzadko, gdyż funkcja w rozważaniach o prawie najczęściej daje się analizować z punktu widzenia kategorii celu (funkcji założonych) lub kategorii następstw działania, tj.: skutków [Bogucka 2000: 47].

1. KONTROLA PODATKOWA W UJĘCIU FUNKCJONALNYM

Podjmując rozważania nad funkcją kontroli podatkowej należy w pierwszej kolejności umiejscowić ją względem równoważnej płaszczyzny badawczej.

Względem nauk prawnych w ogóle (według kryterium zewnętrznego) kontrola podatkowa to model kontroli finansowej. O charakterze tej instytucji przesądzają w szczególności:

- przedmiot kontroli podatkowej determinowany przez charakter stosunku prawnego zobowiązania podatkowego,
- określony schemat działania, na który składają się:
 1. ustalenie stanu obowiązującego, tzw. wyznaczeń, tj.: stwierdzenie co w danym wypadku konkretnie obowiązuje,
 2. ustalenie stanu faktycznego (rzeczywistego), tzw. wykonań,
 3. porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności – istota każdego procesu kontroli,
 4. wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami [Kurowski i Sochacka-Krysiak 1990: 24–25].

Względem innych postępowań w sprawach zobowiązań podatkowych (w oparciu o kryterium wewnętrzne) o charakterze kontroli podatkowej przesądzają głównie 2 czynniki:

- cel
- rezultat¹.

¹ W tym kontekście można też mówić o analizie przez pryzmat funkcji jako skutku: Bogucka [2000: 67–93].

1.1. Cel kontroli

Normatywne określenie celu kontroli jest zadaniem trudnym, nie sposób precyzyjnie wyartykułować celu instytucji o tak niejednoznacznym wykorzystaniu.

Procedura kontroli podatkowej w aktualnym stanie prawnym identyfikowana jest jako zespół czynności podejmowanych przez organy podatkowe pierwszej instancji mające na celu sprawdzenie czy określone w przepisach podmioty prawa podatkowego wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego [*Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.*, art. 281, §2]. W literaturze funkcjonuje również pogląd, że przedmiotem kontroli podatkowej może być również sprawdzenie czy kontrolowany prawidłowo korzysta z uprawnień podatkowych przyznawanych w oparciu o określone w przepisach prawa przesłanki [Popławski 2009: 1069].

Cel kontroli w Ordynacji podatkowej został określony wąsko i oddzielony przez ustawodawcę od władczych rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. Tak określony cel odpowiada klasycznemu założeniu modelowemu kontroli kończącej się stwierdzeniem i wyjaśnieniem stosunku między rzeczywistością a wyznaczeniami, w odróżnieniu od mniej popularnej rozszerzonej koncepcji, według której kontrola obejmuje również działalność pokontrolną doprowadzającą do zgodności wykonań i wyznaczeń poprzez wydanie decyzji (w sensie prakseologicznym) [Kurowski i Sochacka-Krysiak 1990: 28–29].

Fiskalne kryterium określenia celu czynności kontrolnych w sprawach zobowiązań podatkowych odnajdujemy również w uzasadnieniu do projektu ustawy Ordynacja podatkowa, w którym to ustawodawca sygnalizuje konieczność wyposażenia organów podatkowych w takie instrumenty kontroli, które pozwolą im na łatwe i szybkie dochodzenie należności przysługujących Skarbowi Państwa lub gminie.

1.2. Rezultat kontroli – następstwa kontroli

Bezpośrednim, materialnym rezultatem przeprowadzonej kontroli podatkowej jest zgromadzony w jej trakcie materiał dowodowy. Dowody zebrane podczas kontroli podatkowej stanowią podstawę ustalenia stanu faktycznego sprawy. Dopiero bowiem ustalenie podatkowego stanu faktycznego sprawy umożliwia sformułowanie treści rezultatu kontroli tj.: potwierdzenia przez organ prawidłowego bądź nieprawidłowego sposobu postępowania podmiotu w zakresie realizacji obowiązków nałożonych na niego przepisami prawa podatkowego. Potwierdzenie takie przybiera urzędową formę protokołu kontroli.

Nie jest to jednak jedyne następstwo przeprowadzonych w trakcie kontroli czynności. Treść rezultatu kontroli rodzi bowiem kolejne następstwa jakimi mogą być:

- korekta (art. 81, §1–81b, §1 o.p., też art. 14c–14c ust. 2 u.k.s.²), w tym związana z przedmiotem kontroli np.: zobowiązanie w konkretnym podatku za dany okres rozliczeniowy³. Kontrola podatkowa może mieć też skutek szerszy, dzieje się tak w sytuacji kiedy np. jedna korekta będąca konsekwencją kontroli w podatku od towarów i usług wpłynie na konieczność skorygowania zobowiązania w podatku dochodowym (w takiej sytuacji można też mówić o prewencyjnej roli kontroli podatkowej);

- wszczęcie postępowania podatkowego prowadzącego najczęściej do wydania decyzji selektywnej w sytuacji kiedy w toku kontroli stwierdzono nieprawidłowości oraz nie doszło do ich usunięcia w drodze korekty lub złożenia zeznania w ogóle. Podstawy dla wszczęcia takiego postępowania odnajdujemy w art. 165b §1 o.p.⁴ oraz art. 21 §3–3a o.p. W literaturze wskazuje się, że z art. 165b §1 o.p. wynika wręcz obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego przez organy podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli [Kaczyński i Charkiewicz 2012: 232];

- utrwalenie samowymiaru – w sytuacji kiedy w następstwie przeprowadzenia kontroli organ podatkowy nie stwierdzi nieprawidłowości lub uwzględni w całości zastrzeżenia⁵ podmiotu, można wówczas mówić o pewnego rodzaju „utrwaleniu” samowymiaru, jako aktu przestrzegania i stosowania prawa przez ten podmiot⁶.

Powyżej opisane rezultaty przeprowadzenia kontroli podatkowej przesądzą o niejednoznacznym charakterze tej instytucji. Fakt, iż organ podatkowy w następstwie kontroli może wszcząć postępowanie doprowadzając do skorygowania zobowiązania powoduje, że trudne wydaje się wyznaczenie granicy pomiędzy działaniami kontrolnymi a postępowaniem podatkowym. Tym bar-

² Art. 14c. 1. Uprawnienie do skorygowania deklaracji, określone w art. 81 *Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa*, ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego w zakresie objętym tym postępowaniem, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Kontrolowany może, w terminie wyznaczonym zgodnie z art. 24 ust. 4 (przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej wyznacza kontrolowanemu 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego), skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową.

³ O korekcie w toku kontroli skarbowej jako swoistym porozumieniu między podmiotem kontrolowanym a organem skarbowym w postępowaniu podatkowym pisze Pietrasz [2007: 89–93], oraz w uwagach do tego referatu Malezini [2007: 93–100]. Por. też: o możliwych kierunkach korygowania po kontroli podatkowej: Kosińska i Wołatnowski [2007: 58–60].

⁴ Art. 165b dodany przez art. 1, pkt 32 *Ustawy z dnia 7 listopada 2008 r.*

⁵ W trybie art. 291 o.p. Szerzej na temat charakteru prawnego tej instytucji i terminu do jej wniesienia: Malezini i Zalewski [2010: 40–45]; Kubacki i Bartosiewicz [2007: 48–51].

⁶ Szeroko na temat istoty samowymiaru: Dzwonkowski [2004: 40–51]; Dzwonkowski [2003]; Dębowska-Romanowska [1998: 23–24].

dziej utrudnia to fakt, iż występuje tożsamość podmiotu czynnego zarówno w jednym, jak i drugim postępowaniu.

Z drugiej strony kontrola może zakończyć się całkowitym brakiem ustaleń wymagających skorygowania, wówczas brak następstw kontroli i rezultat kontroli zawiera się w jej celu.

1.3. Miejsce kontroli podatkowej w ramach procedur podatkowych

Wnioski płynące z tak przeprowadzonej analizy funkcji celu i rezultatu kontroli podatkowej pozwalają na potwierdzenie, iż wyodrębnienie jej jako procedury było prawidłowe⁷. Co więcej, za rozwiązaniem takim przemawia również argument ekonomiki procesowej. Przejaw tego stanowić może niedopuszczenie do wszczynania postępowań w sytuacji gdy podmioty w prawidłowy sposób realizują swoje prawa i obowiązki wyznaczone przepisami prawa podatkowego. Ponadto, ustalenia stanu faktycznego i zebrane w toku kontroli podatkowej dowody stanowią materiał służący postępowaniu jurysdykcyjnemu.

Autonomiczny charakter kontroli podatkowej daje możliwość jej prowadzenia w sposób:

1) samoistny jako niezależny rodzaj postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych,

2) na potrzeby postępowania podatkowego i kontrolnego.

Pierwszy ze sposobów nie wymaga komentarza, drugi natomiast wiązać się może w praktyce:

– z kontrolą dokonywaną przez organy kontroli skarbowej (art. 13 ust. 3 u.k.s.⁸),

– z wystąpieniem konieczności sprawdzenia prawidłowości i rzetelności dokumentów u kontrahenta kontrolowanego podatnika (art. 274c o.p.⁹),

– z rozwiązaniem wynikającym pośrednio z art. 282a §2 pkt 2 o.p.¹⁰ dotyczącym wszczęcia kontroli, jeżeli jest to niezbędne do przeprowadzenia postę-

⁷ W opozycji do koncepcji rozszerzenia postępowania podatkowego o pozostałe procedury z Ordynacji podatkowej, w tym o kontrolę podatkową, patrz: Niezgódka-Medek [2007: 814–815]; kontrola jako element postępowania podatkowego: Mastalski i Zubrzycki [2000: 14–15]. Z kolei o kontroli jako definitywnie odrębnej procedurze: Masternak [1998: 101]; Zdanowicz [1998: 315–318].

⁸ W art. 13 ust. 3 u.k.s. dano organowi kontroli skarbowej możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej w trakcie postępowania kontrolnego, jeśli uzna, że zachodzi taka potrzeba.

⁹ Treść przepisu wskazuje na możliwość przeprowadzenia tej czynności w ramach kontroli podatkowej. Należy jednak poddać rozważeniu możliwość sprawdzenia kontrahenta podatnika w ramach samoistnego postępowania podatkowego.

¹⁰ Na możliwość prowadzenia kontroli podatkowej ale niezależnie od toczącego się postępowania wskazywała Niezgódka-Medek [2007: 815], posiłkując się regulacją art. 282a o.p., należy jednak zauważyć, że kontrola prowadzona równolegle do postępowania stawia te procedury

powania podatkowego w związku z sądowym wyeliminowaniem z obrotu prawnego decyzji wadliwej¹¹. W literaturze spotkać można stanowisko, iż kontrolę podatkową prowadzić można obok równolegle toczącego się postępowania [Niezgódka-Medek 2007: 815]. Ten przypadek wymaga jednak rozważenia i komentarza, czy dopuszczalne i uzasadnione jest prowadzenie kontroli podatkowej celem ustalenia stanu faktycznego obok równolegle toczącego się postępowania podatkowego w tej sprawie. Warto w tym miejscu podkreślić, że kontrola podatkowa może, ale nie musi poprzedzać postępowania podatkowego, organ podatkowy prowadząc postępowanie podatkowe (np. wszczęte w oparciu o informacje przekazane przez organy ścigania, czy pochodzące z innych postępowań) prowadzi postępowanie dowodowe: w jego trakcie wzywa do okazania ksiąg, faktur, deklaracji, dowodów zapłaty i wówczas kontrola u podatnika stanowiłaby zbędne powielenie postępowań [Wyrok NSA z 15 lipca 2011 r.]. Wszczęcie kontroli podatkowej w trakcie postępowania podatkowego powinno być poparte wykazaniem możliwości przeprowadzenia takich czynności, których np. nie można przeprowadzić w postępowaniu podatkowym, w przeciwnym razie nie znajduje to uzasadnienia. Z tego punktu widzenia konieczne wydaje się ustalenie zakresu postępowania dowodowego prowadzonego w toku kontroli podatkowej oraz w trakcie postępowania podatkowego. Pomocny w tym zadaniu może okazać się poniższy schemat (zob. tab. 1).

Analizując przepisy zawarte w Dziale VI charakterystyczne w trakcie kontroli podatkowej są czynności, podejmowane w oparciu o element zaskoczenia (bez zawiadomienia art. 282c o.p., w tym na tzw.: legitymację – art. 284a o.p.). Ich głównym celem jest przede wszystkim zabezpieczenie materiału dowodowego czy przeciwdziałanie popełnieniu przestępstwa. Poza tym z przepisów działu nie wynika wprost, by sposób prowadzenia takich kontroli (poza aspektem zawiadomienia i wszczęcia na legitymację – art. 284a §1–1a) różnił się od sposobu prowadzenia kontroli wszczętej w sposób przewidziany w art. 284 o.p. i poprzedzonej zawiadomieniem o planowanym podjęciu kontroli. Biorąc jednak pod uwagę funkcję tego typu kontroli, zastosowanie tu znajdą w szczególności przepisy dotyczące m. in.: legitymowania osób, zabezpieczenia materiału dowodowego, oględzin, w tym oględzin z przeszukaniem. Kontrole podejmowane bez zawiadomienia w praktyce wiążą się jednak z koniecznością posiadania informacji lub wręcz dowodów, które uzasadniają ich podjęcie.

w relacji konkurencji w zakresie ustalenia stanu faktycznego sprawy. Wskazywał na to również Dzwonkowski i Zgierski [2006: 171].

¹¹ M. Rusinek [2002] zauważa, że „(...) nie wydaje się słusznym przyznawanie kompetencji do ponownego przeprowadzenia kontroli w każdej takiej sprawie. W następnym postępowaniu organ winien być związany ustaleniami dokonanej raz kontroli, chyba że sąd administracyjny wskazał na potrzebę usunięcia uchybień popełnionych w jej toku. I właśnie w ten sposób należy interpretować przesłankę niezbędności przeprowadzenia ponownej kontroli”.

Tabela 1.

Rodzaj dowodu		Kontrola podatkowa	Postępowanie podatkowe
1		2	3
Dowody bezpośrednie	Oględziny:	art. 286 §1 pkt 3, art. 198 w zw. z art. 292 o.p. i art. 288 §1 i 2 o.p.	art. 190 i 198 o.p.
	Przeszukanie:	art. 288 §1 pkt 2 o.p. oraz rozdział 25 k.p.k. w szczególności: art. 217 §1–3, art. 219–220 §1–3, art. 222, art. 224 §1–3, art. 227, art. 228 §1–3 oraz art. 148 k.p.k.	–
	Księgi podatkowe Deklaracje podatkowe,	art. 180, art. 181, art. 193 w zw. z art. 292 o.p.	art. 180, art. 181, art. 193 o.p.
	Dokumenty urzędowe	art. 194 o.p. w zw. z art. 292 o.p.	art. 194 o.p.
Dowody pośrednie	Powołanie biegłego	art. 286 §1 pkt 10 o.p., art. 197 §1, art. 180 §1 i 181 o.p. w zw. z art. 292 o.p.	art. 197 §1 o.p., art. 180 §1 i 181 o.p.
	Przesłuchanie świadka	art. 286 §1 pkt 9 o.p., art. 195 i 196 o.p., art. 180 §1 i 181 o.p. w zw. z art. 292 o.p.	art. 180 §1 i 181 o.p., art. 195 i 196 o.p.
	Przesłuchanie kontrolowanego/strony	art. 286 §1 pkt 9 o.p., art. 199, art. 180 §1 i 181 o.p., w zw. z art. 292 o.p.	art. 199 o.p., art. 180 §1 i 181 o.p.
	Przesłuchanie innych osób: (pracownicy, upoważnieni do reprezentowania w trakcie kontroli, osoby współdziałające)	art. 286 §1 pkt 9 o.p.	art. 180 §1 i 181 o.p. oraz art. 195 i 196 o.p.
	Oświadczenie o stanie majątkowym na konkretny dzień	art. 285a §3 o.p.	–
	Informacje podatkowe, dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej (np.: prowadzonej przez inny organ), z zastrzeżeniem art. 284a §3, art. 284b §3 i art. 288 §2, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe	art. 180, art. 181 w zw. z art. 292 o.p.	art. 180, art. 181 o.p.
	Informacje dotyczące kontrolowanego pochodzące od instytucji finansowych	art. 182–185 o.p., art. 180 §1, w zw. z art. 292 o.p.	art. 182–185 o.p., art. 180 §1 o.p.

1		2	3
	Czynności sprawdzające wobec kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą	art. 274c o.p. ^(*)	–
	Wyjaśnienia	art. 287 §3–4 o.p.	art. 180 i 181 o.p., art. 155 §1
Dowody nienazwane	Inne niezbędne materiały (dowody nienazwane)	art. 286 §1 pkt 5 i §2 o.p., art. 180 §1 w zw. z art. 292 o.p.	art. 180 §1 o.p.
Zabezpieczenie materiału dowodowego	Wydanie próbek, akt, ksiąg i dokumentów, fotografowanie, utrwalanie zapisu	art. 286 §1 pkt 6, art. 286 §2 pkt 1–2 o.p.	–
	Spis z natury	art. 286 §1 pkt 8 o.p.	–
Zasady postępowania dowodowego		art. 122–123, art. 187, art. 190 §2, art. 191–192 w zw. z art. 292 o.p.	art. 122–123, art. 187, art. 190 §2, art. 191–192 o.p.

(*) Przepis art. 274c o.p. zastąpił dotychczasowy przepis art. 288a, który był zawarty w dziale VI odnoszący się do kontroli kontrahentów podatnika.

Art. 274c. §1. Organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Z czynności tych sporządza się protokoły.

§2. Jeżeli miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta kontrolowanego znajdują się poza obszarem działania organu przeprowadzającego kontrolę, czynności, o których mowa w §1, na zlecenie tego organu może także dokonać organ właściwy miejscowo.

2. KONTROLA PODATKOWA A KONCEPCJA FUNKCJONALNA MODELU ORDYNACJI PODATKOWEJ¹²

Zaprezentowana w Sejmie na początku 2013 r. koncepcja przebudowy Ordynacji podatkowej przewidywała takie ułożenie regulacji, aby poszczególne instytucje prawne znajdowały się w miejscach odpowiadających ich charakterowi prawnemu. Zgodnie z zaprezentowanymi założeniami przebudowa Ordynacji podatkowej powinna uwzględniać relacje między prawem materialnym i procedurą postępowania. Według koncepcji w systemie prawa podatkowego i w samej zresztą Ordynacji podatkowej poszczególne normy prawne można pogrupować według następujących funkcji: powstawania stosunku podatkowo-prawnego

¹² Koncepcja budowy ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym – H. Dzwonkowski, zaprezentowana 8 stycznia 2013 r. w Sejmie podczas konferencji „Zmiany w ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia”, zorganizowanej przez sejmową Komisję Finansów Publicznych oraz Biuro Analiz Sejmowych. Więcej na temat: http://www.poltax.pl/przebudowa_ordinacji_podatkowej/.

obowiązku podatkowego, wymiaru zobowiązania i wykonywania zobowiązania. Poszczególne te funkcje odpowiadają zresztą etapom realizacji stosunku podatkowo-prawnego. Co za tym idzie, elementy układu Ordynacji podatkowej winny być wyznaczone właśnie przez porządek realizacji zobowiązania, przez który należy rozumieć jego powstawanie, wymiar, wykonywanie. Do takich też kategorii powinny zostać w możliwie największym stopniu przyporządkowane poszczególne przepisy Ordynacji.

W odniesieniu do zaprezentowanego układu, kontrola podatkowa może w mojej ocenie realizować się poprzez czynności, które *ex post* pozwalają na stwierdzenie prawidłowości realizacji stosunku podatkowo-prawnego przez podmioty prawa na poszczególnych jego etapach.

1. Czynności kontroli zgłaszania obowiązku podatkowego i rejestrowania zdarzeń związanych z obowiązkiem podatkowym:

- ustalenie czy dokonano ogólnego obowiązku rejestracyjnego (NIP) i obowiązków rejestracyjnych na potrzeby konkretnych podatków, zdarzeń podatkowych (np.: VAT UE, VAT-R etc.), ustalenie czy dochodzi do przejęcia praw i obowiązków podmiotów przekształconych (np. prawa do zaliczek uproszczonych, kontynuacji amortyzacji etc.),

- zebranie materiału dowodowego i jego zabezpieczenie.

2. Czynności kontroli wymiaru zobowiązań:

- ustalenie prawidłowości wykonania decyzji o charakterze wspomagającym wymiar – porozumienia w sprawie ustalania cen transakcyjnych,

- weryfikacja prawidłowości ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, wykonywania obowiązków o charakterze dokumentacyjno-ewidencyjnym, sprawozdawczo-informacyjnym (sprawdzenie wszystkich elementów wpływających na wysokość zobowiązania),

- zebranie materiału dowodowego oraz jego zabezpieczenie.

3. Czynności kontroli wykonywania zobowiązań mogą mieć na celu:

- zbadanie przyczyn niewykonania zobowiązania,
- zebranie materiału dowodowego na potrzebę zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego (art. 39 §1 – wezwanie kontrolowanego do złożenia oświadczenia o: nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej; rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego),

- weryfikacja korzystania z ulg, przyczyn powstania nadpłaty podatku, straty,

- zebranie materiału dowodowego oraz jego zabezpieczenie.

Wnioski płynące z powyższych rozważań, również wskazują na konieczność wyodrębnienia procedury kontroli podatkowej ze względu na jej szerokie zastosowanie.

3. POSTULATY

Z uwagi na różnorodność rezultatów i przesłanek zastosowania procedury kontroli podatkowej, autonomiczny sposób jej regulacji znajduje swoje uzasadnienie. Nie oznacza to jednak, iż wszystkie rozwiązania przewidziane w dziale VI są bezdyskusyjne. Poddając analizie funkcjonalnej chociażby regulacje odnoszące się do czynności dowodowych można dojść do wniosku, że niektórym spośród nich powinno się nadać jednolity charakter. Nie znajduje bowiem uzasadnienia odmienne uregulowanie czynności polegającej na przeprowadzeniu oględzin (art. 286 §1 pkt. 3, art. 288 §1 pkt. 1) w trakcie kontroli podatkowej i ich ogólna podstawa zawarta w dziale IV o.p. Uprawnienia wiążące się z ewentualną możliwością naruszenia miru domowego (jak w przypadku art. 288 §1 pkt.1 o.p.) powinny być wyraźnie określone w ustawie – tymczasem nie ma takiej regulacji w dziale IV. Niektóre spośród dowodów przewidzianych w ramach kontroli podatkowej – nie znajdujących odzwierciedlenia *explicite* w ramach działu IV są możliwe do przeprowadzenia w ramach postępowania podatkowego, którego zakres jest z samego założenia najszerszy (np. wyjaśnienia). Doprecyzowaniu powinien ulec art. 274c o.p. którego §2 zaprzecza idei tej regulacji i może być dyskusyjny.

Ponadto, z uwagi na ścisłe relacje kontroli podatkowej i postępowania podatkowego, najważniejszym postulatem jest, by w ramach kontroli podatkowej zagwarantowana była realizacja wszystkich zasad postępowania, do czego odsyła art. 292 Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym analizie powinny zostać poddane m. in. następujące regulacje:

- art. 282c Ordynacji podatkowej jako realizacja zasady informowania w zakresie negatywnych przesłanek zawiadomienia o planowanym podjęciu kontroli,

- wyjątki od realizacji zasady trwałości decyzji ostatecznych w zakresie możliwości podejmowania ponownej kontroli¹³ w związku z postępowaniem w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji,

- realizacja zasady zaufania i szybkości postępowania w odniesieniu do braku precyzyjnego określenia czasu trwania kontroli,

- realizacja czynnego udziału strony/kontrolowanego w postępowaniu w odniesieniu do możliwości rezygnacji kontrolowanego z uczestnictwa w kontroli.

¹³ Chodzi o tożsamość spraw co do przedmiotu, podmiotu, stanu faktycznego i prawnego.

TABELE PORÓWNAWCZE

Tabela 2. Oględziny

Procedura	Czynności sprawdzające	Kontrola podatkowa		Postępowanie podatkowe
Podstawa prawna	Art. 276 §1 pkt. 3 o.p.	Art. 286 §1 pkt. 3	Art. 288 §1 o.p.	Art. 198 §1 o.p.
Przedmiot	lokal mieszkalny lub części tego lokalu	majątek podlegający kontroli	teren, budynek, lokal mieszkalny	szeroki zakres: osoba, dokumenty, nieruchomości, miejsce, rzecz ruchoma; granice wyznaczone przez zasadę prawdy materialnej ^(*)
Przesłanki	zweryfikowanie zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi z deklaracji oraz z innych dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe	pomoc w ustaleniu stanu faktycznego – w zakresie kontroli określonym na upoważnieniu	samoistnie (pkt. 1): jeżeli ww. nieruchomości zostały wskazane – jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub – jako siedziba kontrolowanego, – jeśli jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego z przeszukaniem (pkt. 2): – jeśli powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo – gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego	pomoc w ustaleniu stanu faktycznego – jeśli ma to istotne znaczenie dla sprawy
Charakter posiłkowy	Zgoda podatnika	–	Zgoda kontrolowanego/prokuratora	–

(*) Wyrok NSA z 14 października 2011 r., III FSK 1526/10.

Tabela 3. Kryteria kontroli – klasyfikacja

Kryterium		Typy kontroli (przykłady)
Przedmiotowe	Rodzaj podatku	W zakresie podatków dochodowych, podatku od towarów i usług, od spadków i darowizn, podatku tonażowego, od czynności cywilnoprawnych, podatków i opłat lokalnych
	Czynnik czasu	– Właściwa (obejmująca cały okres rozliczeniowy) – Doraźna (wrywkowa), czasem też problemowa, jak np. dotycząca ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej
	Obszar ryzyka	Wynikające z planów kontroli dotyczącej np. transakcji wewnątrzwspólnotowych, podmiotów świadczących usługi budowlane, dokonujących obrotu paliwami, dokonujących transakcji gospodarczych za pomocą internetu ^(*)
Podmiotowe	Podmiot bierny	Kontrole wobec: podatnika, płatnika, inkasenta lub następcy prawnego oraz wobec przedsiębiorcy niezależnie od tego czy jest jednym z wyżej wymienionych podmiotów.
	Podmiot czynny	Kontrole prowadzone przez: organy podatkowe I instancji (art. 281 §1 i §3) oraz inne np. organy kontroli skarbowej czy potencjalnie tzw. „spec organy” ^(**)
Procedury	Gwarancji	– Z zawiadomieniem o planowanym podjęciu kontroli – Bez zawiadomienia o planowanym podjęciu kontroli – w tym kontrola na legitymację (<i>ad hoc</i>)
	Sposób prowadzenia (relacji względem innych procedur)	– Samoistna – Na potrzeby postępowania podatkowego (w trakcie postępowania podatkowego)
Wyniku		– Pozytywna – stwierdzająca nieprawidłowości, w tym też nie wpływające na wysokość zobowiązania podatkowego – Negatywna – nie stwierdzająca nieprawidłowości
Funkcjonalne*		– Kontrola zgłaszania obowiązku podatkowego i rejestrowania zdarzeń związanych z obowiązkiem podatkowym – Kontrola wymiaru zobowiązań – Kontrola wykonywania zobowiązań

(*) Przykładowe tematy kontroli zawarte w Krajowym Planie Dyscypliny Podatkowej na 2009 rok. Ministerstwo Finansów realizując założenia Strategii Zarządzania Ryzykiem Zewnętrznym, którego celem jest osiągnięcie wysokiego poziomu i jakości wypełniania obowiązków podatkowych przekazuje co roku organom skarbowym takie plany do realizacji. Tematy jednak ulegają modyfikacji.

(**) Zgodnie z art. 13a o.p. Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych: Szefowi Agencji Wywiadu, Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego, Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego, gdy jest to uzasadnione ochroną tajemnicy państwowej i wymogami bezpieczeństwa państwa.

BIBLIOGRAFIA

- Bogucka I., 2000, *Funkcje prawa. Analiza pojęcia*, Wolters Kluwer Polska, Kraków.
- Dębowska-Romanowska T., 1998, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo”, nr 7.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., 2006, *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Dzwonkowski H., 2003, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Dzwonkowski H., 2004, *Samowymiar zobowiązań podatkowych*, „Państwo i Prawo”, nr 12.
- Głosa do wyroku WSA w Krakowie z 9.2.2007 r., I SA/Kr 923/05, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10.
- Kaczyński T., Charkiewicz M., 2012, *Skutki ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej*, (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Temida 2, Białystok.
- Kosińska R., Wolatnowski P., 2007, *Prawo do korekty deklaracji po zakończeniu postępowania kontrolnego*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce: materiały konferencyjne*, Temida 2, Białystok.
- Kubacki R., Bartosiewicz A., 2007, *Charakter terminu do złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej (skarbowej)* Głosa do wyroku WSA w Krakowie z 9.2.2007 r., I SA/Kr 923/05, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10.
- Kurowski L., Sochacka-Krysiak H., 1990, *Kontrola finansowa – organizacja i funkcjonowanie*, PWE, Warszawa.
- Malezini A., Zalewski D., 2010, *Zakończenie kontroli podatkowej przedsiębiorcy w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy”, nr 11.
- Malezini A., 2007, *Uwagi do referatu „Procedury kontrolne-problemy praktyczne”*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce: materiały konferencyjne*, Temida 2, Białystok.
- Mastalski R., Zubrzycki J., 2000, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, OW Unimex, Wrocław.
- Masternak M., 1998, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, (w:) *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, „Dom Organizatora” TNOiK, Toruń.
- Niezgódka-Medek M., 2007, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wydanie VII, Lexis Nexis, Warszawa, art. 281.
- Pietrasz P., 2007, *Procedury kontrolne – problemy praktyczne*, (w:) *Ordynacja podatkowa w praktyce: materiały konferencyjne*, Temida 2, Białystok.
- Popławski M., 2009, *Kontrola podatkowa*, (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.
- Rusinek M., 2002, *Komentarz do ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (LEX/el., 2002)*.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, DzU 2005, nr 8, poz. 60.
- Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, DzU 2008, nr 209, poz. 1318.
- Wyrok NSA z 14 października 2011 r., III FSK 1526/10.
- Wyrok NSA z 15 lipca 2011 r., I FSK 849/11.
- Zdanowicz J., 1998, *Kontrola podatkowa w świetle ordynacji podatkowej*, „Monitor Podatkowy”, nr 10.

THE LEGAL CHARACTER OF A TAX AUDIT IN FUNCTIONAL ASPECT

Article discuss the legal nature of a tax audit procedure with regard to the concept of the function of the law. The text analyzes the position of tax audit procedure in the context of other tax procedures provided for in the Tax Code. Article also refers to the functional concept of the construction of the Tax Code considering the location of a tax audit in the proposed system. The author justifies the need to extract a tax audit as a stand-alone procedure and proposes some directions of change within the institution.

Key words: tax audit, functions, result of tax audit, the purpose of tax audit.