

Kontrola podatkowa w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego

Celem niniejszej publikacji jest ukazanie istoty kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy administracji podatkowej w oparciu o ogólne zasady postępowania podatkowego na mocy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (zwana dalej o.p.), która na mocy nowelizacji z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw wprowadziła jednolitą procedurę kontrolną wspólną dla organów administracji podatkowej oraz skarbowej. Zakres samej instytucji kontroli podatkowej został unormowany przez ustawodawcę w art. 281 – 292 o.p., która została uzupełniona poprzez ogólne zasady postępowania podatkowego. Głównym celem tej publikacji jest ukazanie znaczenia zasad ogólnych postępowania podatkowego w kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy administracji podatkowej. Ogromne znaczenie dla niniejszego artykułu ma orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych, które rozszerza zakres zasad ogólnych postępowania podatkowego w odniesieniu do kontroli podatkowej podatników, przeprowadzanej przez organy administracji podatkowej. Płaszczyznami badawczymi pracy są: metoda dogmatyczno-prawna oraz metoda aksjologiczna.

1. Cel i przedmiot kontroli podatkowej

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Dokonywana przez organy podatkowe kontrola podatkowa pierwszej instancji stanowi ich uprawnienie do ujawnienia wszystkich faktycznych i prawnych przesłanek, zdarzeń i okoliczności wpływających na określenie wysokości zobowiązania podatkowego wynikającego zarówno z mocy prawa jak i decyzji administracyjnej wydanej przez organ podatkowy². Głównym celem kontroli podatkowej jest obowiązywanie w postępowaniu podatkowym zasady prawdy

¹ Dz. U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175 ze zm.

² Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 363.

materialnej³, gdzie organ podatkowy w pierwszej instancji musi ustalić wszystkie przesłanki wpływające na podatkowy stan faktyczny w związku z art. 122 o.p.⁴. Obowiązkiem organów podatkowych jest podjęcie niezbędnych czynności, które dokładnie wyjaśniłyby dany stan faktyczny, po to aby trafnie zastosować określone przepisy z o.p.⁵ Dokonywana w sposób obiektywny interpretacja faktów prawotwórczych przez organ podatkowy w pierwszej instancji w toku kontroli podatkowej powinna prowadzić do prawidłowej oceny faktów według obowiązujących reguł⁶. Kontrola podatkowa przeprowadzona przez organy podatkowe I instancji powinna odbywać się w oparciu przepisy prawa na podstawie art. 120 o.p. w związku z art. 7 ustawy z dnia 2 kwietnia Konstytucja Rzeczypospolitej Polski (zwana dalej Konstytucją RP)⁷. Każdy przejaw ingerencji organu administracji publicznej w zakresie kształtowania stosunków prawnych obywateli musi być bezwzględnie oparty na konkretnej podstawie prawnej⁸. Warto zaznaczyć, że na gruncie procedury podatkowej wyłączono „stosowanie zasady, że dozwolone jest to, co nie jest przez prawo zakazane”⁹.

2. Organy kontroli podatkowej oraz podmioty kontrolowane

Zgodnie z art. 281 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. – o.p. organy podatkowe I instancji, z zastrzeżeniem § 3, przeprowadzają kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”. Kompetencję do przeprowadzania kontroli podatkowej posiada minister właściwy do spraw finansów publicznych, celem jej zaś jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi. W literaturze jest ona określana jako szczególny tryb kontroli wymiarowej¹⁰. Zakres podmiotów poddanych kontroli podatkowej wyznacza art. 281 o.p., który obejmuje podatników, płatników, inkasentów oraz ich następców prawnych. Ustawodawca w komentowanym przepisie prawnym wprowadził zamknięty katalog podmiotów, na mocy art. 1 pkt 5 i 7 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektó-

³ R. Lipniewicz, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Legnica 2011, s. 72.

⁴ Wyrok WSA z dnia 26 listopada 2009 r., Sygn. akt., I SA/O1 591/09; niepubl.

⁵ Wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 1992 r., Sygn. akt., I PA 5/92, OSP 1993/7-8/142.

⁶ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1608/98, LEX nr 45250.

⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 172.

⁸ Wyrok NSA z dnia 27 października 1987 r., IV SA 292/87, GAP 1988/11/44.

⁹ Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r., II SA 167/00, LEX nr 47930.

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2000 r., I SA/Ka 1724/98, niepubl.

rych innych ustaw derogowano z Ordynacji podatkowej przepisy umożliwiające rozszerzenie zakresu podmiotowego kontroli podatkowej o osoby trzecie przy dokonywaniu zabezpieczenia rzeczowego zobowiązań podatkowych przed terminem płatności oraz ustanawiania hipoteki przymusowej¹¹. Właściwą kontrolę podatkową poprzedzają czynności wstępnej selekcji podmiotów wyznaczonych do kontroli podatkowej przez pracowników organu podatkowego, ponieważ nie mogą oni skontrolować wszystkich płatników, podatników, inkasentów oraz ich następców prawnych. W rzeczywistości dokonywana kontrola podatkowa w jednym roku podatkowym obejmuje do 10% ogółu podmiotów podlegających czynnościom kontrolnym¹², a organy podatkowe dokonując rozstrzygnięcia danej sprawy, podatkowej podejmują wszelkie czynności techniczno-formalne mające na celu odtworzeniu rzeczywistego stanu faktycznego i prawnego podmiotów podlegających kontroli podatkowej¹³. Podmioty kontrolowane mają prawo do ustanowienia pełnomocnika w zakresie kontroli podatkowej zgodnie z art. 281a o.p., który jest uprawniony do: odbioru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, wyrażenia zgody, o której mowa w art. 282b § 3 o.p., odbioru upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, zakończenia kontroli podatkowej, złożenia wyjaśnień i zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz wszystkich czynności kontrolnych. Pełnomocnictwo musi być ustanowione w formie pisemnej tylko i wyłącznie dla osoby fizycznej, która musi posiadać zdolność do czynności prawnych, oraz powinno być przekazane organowi dokonującemu kontroli podatkowej – naczelnikowi urzędu skarbowego lub organowi wykonawczemu gminy w przypadku spraw związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym¹⁴. Podmiot kontrolowany nie może udzielić ustnego pełnomocnictwa¹⁵.

3. Wszczęcie kontroli podatkowej w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego

Kontrola podatkowa jest wszczynana z urzędu przez organ podatkowy I instancji na podstawie art. 282 o.p.¹⁶ Podjęcie kontroli podatkowej przez organ podatkowy I in-

¹¹ Dz. U. Nr 209, poz. 1318.

¹² M. Roszczyk, *Kontrola podatkowa w twojej firmie*, Białystok 2003, s. 23.

¹³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2001, s. 177.

¹⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 1115.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 17.10.1996 r., I SA/Po 449/96, Legalis.

¹⁶ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 666.

stancji nie wymaga żadnego uzasadnienia, ponieważ może być ona wszczynana na podstawie posiadanych przez organ podatkowy I instancji informacji od innych podmiotów¹⁷. Kontrola podatkowa nie może być nigdy wszczynana na wniosek strony w postępowaniu podatkowym¹⁸. Zgodnie z zasadą trwałości decyzji ostatecznych, która została wyrażona w art. 128 o.p., decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie lub w ustawach podatkowych w związku z art. 282 a § 2 o.p., który stanowi, iż kontrola podatkowa jest niezbędna dla przeprowadzenia postępowania w: sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną oraz w związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez wojewódzki sąd administracyjny¹⁹. Występuje tutaj domniemanie mocy obowiązującej decyzji administracyjnej wydanej przez organ podatkowy w I instancji²⁰, zgodnie z którym, może być ona wzruszana, tylko wtedy, kiedy wystąpiły przesłanki przed jej wydaniem, które mogłyby stanowić podstawę wadliwości tej decyzji²¹.

W myśl zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych, organ podatkowy I instancji, chcący dokonać kontroli podatkowej na podstawie art. 282b o.p. z zastrzeżeniem art. 282c o.p. nakłada na organ administracji publicznej obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej²². Zasada ta została wyrażona w art. 121 o.p., zgodnie z którym prowadzone postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta nie powinna być traktowana jako abstrakcyjny postulat doktryny względem działania organów administracji podatkowej, ale jako dana norma prawna odnosząca się do konkretnego postępowania²³. Na podstawie art. 282b § 2 o.p. kontrola podatkowa jest wszczynana nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie

¹⁷ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 879.

¹⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1116.

¹⁹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1117.

²⁰ W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 123.

²¹ Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2003 r., III SA 334/01, „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 4, s. 28.

²² S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 1017.

²³ Wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 r., III SA 3390/00, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 63.

30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego. Wyżej wymienione granice czasowe przeprowadzania kontroli podatkowej łączą się z postulatem szybkości i prostoty przeprowadzania postępowania podatkowego, który został wyrażony w art. 125 o.p. Przeprowadzana kontrola podatkowa przez organ podatkowy I instancji nie może przynieść szkód podmiotowi kontrolowanemu²⁴. Organ podatkowy I instancji powinien załatwić sprawę jak najszybciej jak to możliwe przy wykorzystaniu do realizacji tego celu najprostszymi środkami²⁵. Organ podatkowy I instancji powinien przed wszczęciem kontroli podatkowej wysłać podmiotowi kontrolowanemu zawiadomienie o wszczęciu kontroli podatkowej, które powinno zawierać zgodnie z art. 282b § 4 o.p. oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli, pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia. Wprowadzenie do tego przepisu prawnego możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej oznacza, że podmioty kontrolowane mają możliwość wcześniejszego przygotowania się do kontroli podatkowej, sprawdzając, czy w sposób prawidłowy dokonały wyliczenia zobowiązania podatkowego²⁶. Ustawodawca wprowadził w przepisie art. 282b § 5 o.p. obowiązek opracowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia wzoru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, uwzględniającego elementy zawiadomienia określone w § 4 oraz możliwość wyrażenia zgody na wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia²⁷.

Jednak ze względu na interes fiskalny państwa organ podatkowy w I instancji, dokonujący kontroli podmiotów jest zwolniony na podstawie art. 282b § 1 o.p. w związku z art. 282c o.p. z obowiązku wysłania zawiadomienia o zamiarze dokonania kontroli podatkowej w formie postanowienia, jeśli posiada rzetelne informacje mówiące o ukrywaniu przez wyżej wymienione podmioty prawdziwych dochodów²⁸. Wymienione w art. 282b § 1 o.p. w zw. z art. 282c o.p. przesłanki dopuszczające odstępianie od obowiązku poinformowania podmiotów kontrolowanych o zamiarze wszczęcia kontroli podatko-

²⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński – Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *op. cit.*, s. 179.

²⁵ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 582.

²⁶ E. Wróblewska, J. Siemianko, *Instytucje kontroli podatkowej służące dobrowolnej zapłacie podatku*, (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009, s. 326.

²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (Dz. U. Nr 237, poz. 1659).

²⁸ M. Munnich, *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Lublin 2010, s. 116.

wej wynikają z oceny prawnej dokonanej przez organ podatkowy, który powinien opierać swoje stanowisko na stanie faktycznym sprawy, wykładni przepisów proceduralnych oraz materialnych. Jednak dopuszczone przez przepisy procedury podatkowej odstępstwa od obowiązku informowania przez organ podatkowy I instancji o zamiarze dokonania kontroli podatkowej zależą przede wszystkim od uznania administracyjnego organu administracji podatkowej²⁹. Należy stwierdzić także, że uznanie administracyjne organu administracji podatkowej dotyczące uchybienia obowiązkowi zawiadomienia podmiotu kontrolowanego o zamiarze dokonania kontroli podatkowej powinno mieścić się w granicach zasady prawdy obiektywnej na podstawie art. 122 o.p., który stanowi, iż w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego³⁰ oraz załatwienia sprawy w sposób bezstronny³¹. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie art. 283 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy w I instancji działa na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez naczelnika urzędu skarbowego lub osobę zastępującą naczelnika urzędu skarbowego – pracownikom tego urzędu, naczelnika urzędu celnego lub osobę zastępującą naczelnika urzędu celnego – funkcjonariuszom celnym oraz pracownikom tego urzędu, wójta burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa lub osobę zastępującą wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego – pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego oraz ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub osobę zastępującą ministra właściwego do spraw finansów publicznych – pracownikom urzędu obsługującego tego ministra.

4. Kontrola podatkowa a ogólne zasady postępowania podatkowego

Treść upoważnienia do dokonania kontroli podatkowej powinna zawierać w związku z art. 283 § 2 o.p. oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, wskazanie podstawy prawnej imię i nazwisko kontrolującego, numer legitymacji służbowej kontrolującego (kontrolujących), oznaczenie kontrolowanego, określenie zakresu kontroli, datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli, podpis osoby udzielającej upoważnienia, z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji oraz pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów niniejszego działu.

²⁹ Wyrok WSA z dnia 12 października 2006 r., I SA/Wr 165/06, POP 2006, nr 6, poz. 98; Lex Polonica nr 1288754.

³⁰ Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 1996 r., I SA/Po 843/96, LEX nr 27437.

³¹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 572-576.

W orzecznictwie przyjmuje się, iż wydane upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej dla organu podatkowego w I instancji przez organ nie posiadający kompetencji do dokonania tej czynności prawnej nie wywołuje żadnych skutków prawnych³² w myśl działania zasady *contra legem*, która została wyrażona w art. 283 § 4 o.p., upoważnienie, które nie spełnia wymagań, o których mowa w § 2, nie stanowi podstawy do przeprowadzenia kontroli. Istotne jest to, że zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wydany w upoważnieniu w związku z art. 283 § 5 o.p. Wydane pełnomocnictwo do podjęcia czynności kontrolnych przez podmioty wymienione w art. 283 § 1 o.p., jest ściśle związane z zasadą praworządności³³, mają określony termin rozpoczęcia i zakończenia kontroli podatkowej, co jest bezpośrednio związane z realizacją zasady szybkości postępowania podatkowego³⁴. Ustawodawca nałożył na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, uwzględniając elementy upoważnienia określone w art. 283 § 2 o.p.³⁵ Wszczęcie kontroli podatkowej następuje na podstawie art. 284 o.p., z zastrzeżeniem § 4 i art. 284a § 1 o.p., przez doręczenie kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a o.p., upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazania legitymacji służbowej. Kontrolowany jest obowiązany wskazać osobę, która będzie go reprezentowała w trakcie kontroli, w czasie jego nieobecności, jeżeli nie wskazał tej osoby w trybie art. 281a o.p.

Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje legitymację służbową członkowi zarządu, współpracownikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw albo osobie wyznaczonej w trybie art. 281a o.p. W razie nieobecności kontrolowanego lub osób, o których mowa w § 2 albo w art. 281a o.p., kontrolujący wzywa kontrolowanego lub osobę wskazaną w trybie art. 281a o.p. do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. W przypadku niestawienia się kontrolowanego, w terminie, o którym mowa w art. 281a § 3 o.p., wszczęcie kontroli następuje w dniu upływu tego terminu. Upoważnienie do kontroli doręcza się kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a o.p., gdy stawi się w miejscu prowadzenia kontroli. W przypadku gdy z powodu nieobecności kontrolowanego, osoby, o której mowa w art. 281a o.p. lub w art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie i § 2 o.p., nie jest

³² S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 1025.

³³ H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2008, s. 1123.

³⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 1124.

³⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2009 r. w sprawie wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (Dz. U. Nr 36, poz. 281 ze zm.).

możliwe prowadzenie czynności kontrolnych, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu zawieszenia, o którym mowa w art. 284 § 5 o.p. Głównym celem ustawodawcy wyrażonym w art. 284 o.p. jest realizacja zasady praworządności w związku z zasadą udzielania niezbędnych wyjaśnień i informacji o przepisach prawa podatkowego w związku z prowadzoną kontrolą podatkową przez organy administracji podatkowej, w ramach, której podmioty kontrolujące muszą przedstawić do wiadomości podmiotów kontrolowanych podstawę prawną do wykonywania czynności kontrolnych w formie upoważnienia³⁶. Przeprowadzenie kontroli podatkowej na podstawie upoważnienia udzielonego przez podmiot nieuprawniony nie wywołuje skutków prawnych oraz nie stanowi podstawy dla dalszych czynności prawnych dla organów administracji podatkowej³⁷. Ustawodawca zapewnił na podstawie art. 285 o.p. realizację zasady czynnego udziału kontrolowanego w czasie kontroli podatkowej³⁸, w myśl, której czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. Jeżeli kontrolowanym jest osoba lub jednostka wymieniona w art. 284 § 2 o.p., czynności kontrolnych dokonuje się w obecności osób upoważnionych³⁹. Z kolei oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych składane jest na piśmie⁴⁰. W razie odmowy złożenia oświadczenia kontrolujący dokonuje odpowiedniej adnotacji, dołączając ją do protokołu. W przypadku gdy w toku kontroli kontrolowany lub osoby go reprezentujące będą nieobecne i nie nastąpiło wskazanie osoby upoważnionej w trybie art. 281a o.p. lub art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innego pracownika kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks

³⁶ Ministerstwo Finansów opracowało wzór imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej w rozporządzeniu z dnia 18 sierpnia 2005 r. w sprawie wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (Dz. U. Nr 165, poz. 1370 ze zm.).

³⁷ Wyrok WSA z dnia 5 maja 2005 r., I SA/Wr 986/03, POP 2006, nr 2, poz. 26.

³⁸ S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *op. cit.*, s. 1037.

³⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 września 2007 r., Sygn. akt., I SA/Gd 759/06 LEX nr 302185.

⁴⁰ Przytoczony art. 285 § 3 o.p. stanowi zapewnienie zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej bezstronności kontrolującego. Artykuł ten został wprowadzony na podstawie art. 21 pkt 5 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 18, poz. 97), który został zmieniony na podstawie art. 27 pkt 10 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. – przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1808 ze zm.).

cywilny, lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, nie będący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę.

Podmioty dokonujące czynności kontrolnych mogą je przeprowadzać w związku z art. 285 o.p. w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji⁴¹ oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności – czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie⁴². Jednak na gruncie doktryny prawa finansów publicznych pojawią się rozbieżności interpretacyjne, co do czasu przeprowadzanej kontroli podatkowej. Autor tejże publikacji jest skłonny przyjąć stanowisko, iż w związku z zasadą szybkości postępowania podatkowego czas przeprowadzanej kontroli podatkowej powinien wychodzić poza godziny prowadzonej działalności gospodarczej podatnika⁴³. W przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności. Przepis § 1 stosuje się również w przypadku, gdy kontrolowany prowadzi działalność w lokalu mieszkalnym. Jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany będący osobą fizyczną nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, kontrolujący może zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień⁴⁴. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Kontrolujący, zwracając się z żądaniem o złożenie oświadczenia, uprzedza kontrolowanego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących współnikami kontrolowanej spółki nie posiadającej osobowości prawnej, co stanowi realizację zasady

⁴¹ Zob. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 stycznia 2009 r., I SA/Lu 705/08, LEX nr 489394; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 9 maja 2008 r., I SA/Bd 84/08 LEX nr 480136.

⁴² W związku z ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.) ustawodawca określił czas przeprowadzanej przez organy podatkowe kontroli u kontrolowanego na podstawie art. 83 ust. 1. Łączny czas trwania wszystkich kontroli ze strony organów kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać: w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych; w odniesieniu do małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych; w odniesieniu do średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych oraz w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

⁴³ A. Mazur, *Komentarz do Ordynacji Podatkowej*, Warszawa 2003, s. 598.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 12 listopada 2008 r., II FSK 1088/07 (ONSAiWSA 2009, nr 4, poz. 119) na mocy wykładni systemowej dopuścił w tym przypadku zastosowanie wyżej wymienionego dowodu ze złożonego oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień, co jest charakterystyczne tylko i wyłącznie w tym postępowaniu podatkowym.

udzielania informacji prawnej stronom postępowania. W przypadku kiedy kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych w celu usprawnienia prowadzonej kontroli na podstawie art. 285b o.p. kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego.

5. Uprawnienia i obowiązki kontrolującego oraz kontrolowanego a realizacja ogólnych zasad postępowania podatkowego

Organy podatkowe w trakcie przeprowadzanej kontroli podatkowej u kontrolowanego mogą skorzystać z wielu uprawnień. Jednak zakres uprawnień kontrolnych organów podatkowych powinien proporcjonalnie odpowiadać zakresowi obowiązków stojących po stronie podmiotu kontrolowanego⁴⁵. Katalog uprawnień w zakresie dokonywania czynności kontrolnych przez organ podatkowy ma charakter otwarty⁴⁶. Kontrolujący na podstawie art. 286 o.p. w związku z art. 286a o.p.⁴⁷ jest uprawniony na podstawie otrzymanego wcześniej upoważnienia do: wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego, lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 276 § 1 o.p., żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz dokonania jego oględzin oraz udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej, zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą, zabezpieczania zebranych dowodów, legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli, żądania przeprowadzenia spisu z natury, przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 287 § 4 o.p. oraz zasięgania opinii biegłych. W związku z realizacją zasady pisemności kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem: próbek towarów, akt,

⁴⁵ A. Kaźmierczyk, *Ordynacja podatkowa. Źródła i wykładnia prawa polskiego*, Warszawa 2010, s. 280.

⁴⁶ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 369.

⁴⁷ Ustawodawca przewidział, iż w przypadku pojawienia się oporu wobec czynności kontrolnych u kontrolowanego, pracownik organu administracji podatkowej ma prawo do uzyskania pomocy lub asysty ze strony innych organów państwowych korzystających z przymusu. Takie uprawnienie organów podatkowych wynika z rozporządzenia ministra spraw wewnętrznych i administracji z dnia 1 kwietnia 2003 r. w sprawie udzielania przez organy Policji, Straży Granicznej, straży miejskich lub organy wojskowe pomocy lub asysty pracownikowi organu podatkowego przy wykonywaniu czynności kontrolnych (Dz. U. Nr 65, poz. 611ze zm.).

ksiąg i dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 4. W razie powzięcia przez organy podatkowe uzasadnionego podejrzenia, iż kontrolowane przez nie akta, księgi oraz dokumenty są prowadzone przez podatnika w sposób nierzetelny, lub gdy podmiot kontrolowany nie udostępnia kontrolującemu samodzielnie pomieszczenia i miejsca do ich przechowywania, mogą się one zwrócić na podstawie art. 286a o.p. o pomoc lub asystę ze strony organów Policji, Straży Granicznej oraz straży miejskiej.

Wszelkie czynności prawne od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, przez postępowanie dowodowe sprawdzające fakty prawotwórcze, które muszą być zapisane w protokole lub w adnotacji (kwestię tą regulują art. 172-177 o.p.), aż do czynności kończącej sprawę muszą być utrwalone w formie pisemnej⁴⁸ w związku z realizacją zasady pisemności postępowania podatkowego. Zasada pisemności została wyrażona w art. 121 o.p., który stanowi, iż w toku kontroli podatkowej odnosi się ona bezpośrednio do udokumentowania wszelkich czynności wykonanych w toku postępowania podatkowego w tym również ustanowienia przez kontrolowanego pełnomocnika, który w relacji z podmiotami kontrolującym reprezentuje interesy swojego mocodawcy⁴⁹.

Natomiast przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów, co stanowi realizację zasady jawności postępowania na podstawie art. 128 o.p. Kontrolujący na podstawie art. 288 o.p., w celu dokonania oględzin ma prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego, jeżeli któreś z nich zostało wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego, lub jest to niezbędne dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania oraz jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych. Kontrolujący ma także prawo do dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Czynności wymienione powyżej przeprowadzają upoważnieni pracownicy organu podatkowego po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed

⁴⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2011, s. 51.

⁴⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, M. Masternak, W. Morawski, *op. cit.*, s. 180.

przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Przepisy Kodeksu postępowania karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji mają także zastosowanie do kontrolujących. Sporządza się protokół tych czynności, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Czynności kontrolne wymienione w art. 288 o.p. dokonywane są za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody przepis § 2 stosuje się odpowiednio. W przypadku gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich, osoby te są obowiązane je udostępnić, w celu przeszukania lub oględzin, na żądanie organu podatkowego. Dostęp kontrolującego do nieruchomości kontrolowanego związany jest z zasadą demokratycznego państwa prawnego, z której wywiedziono zasadę praworządności, która na gruncie procedury podatkowej stanowi wyraz realizacji art. 47 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., gdzie każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym. Przeprowadzenie takich czynności wymaga zgody kontrolowanego lub prokuratora rejonowego. Konstytucja RP w art. 50 zapewnia się nienaruszalność mieszkania. Przeszukanie mieszkania, pomieszczenia lub pojazdu może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Obowiązkiem kontrolowanego, osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, współpracownika oraz osoby współdziałającej z kontrolowanym wobec podmiotu dokonującego czynności kontrolnych na podstawie art. 287 o.p. jest umożliwienie organowi podatkowemu do nieodpłatnego, filmowania, fotografowania, dokonywania nagrań dźwiękowych oraz utrwalania stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli w zw. z art. 290a o.p.⁵⁰ Na kontrolowanym ciąży obowiązek dokonywania tłumaczenia na język polski sporządzonej dokumentacji w języku obcym dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli. Wyżej wymienione czynności kontrolowany jest zobowiązany wykonać nieodpłatnie.

⁵⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2005 r. w sprawie sposobu zabezpieczenia, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej (Dz. U. Nr 166, poz. 1392 ze zm.).

Organ podatkowy na podstawie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu ma obowiązek umożliwić w zw. z art. 288 § 3 o.p. kontrolowanemu udzielanie w wyznaczonym terminie wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli oraz dostarczyć kontrolowanemu żądanych protokołów pokontrolnych. Również osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są zobowiązane udzielić organom podatkowym wszelkich wyjaśnień wynikających z wykonywanych przez nich czynności lub zadań, będących w zakresie przedmiotu kontroli. Organy podatkowe są uprawnione do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlegają rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki. Natomiast organy podatkowe podczas przeprowadzanych czynności kontrolnych na terenie jednostki kontrolowanej podlegają przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy.

Zabezpieczeniem szybkości oraz prostoty kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organ administracji podatkowej stanowi art. 289 o.p. Organy podatkowe na podstawie art. 289 o.p. mają przynajmniej 3 dni przed terminem przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych na poinformowanie o tych czynnościach kontrolowanego. W przypadku dowodu z oględzin, organy podatkowe mają obowiązek powiadomić o tym fakcie podatnika nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tej czynności. Przepisu nie stosuje się, jeżeli kontrolowany, osoba go reprezentująca lub przez niego wskazana w trybie art. 281a o.p., albo w trybie art. 284 § 1 o.p. zdanie drugie są nieobecni, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu⁵¹.

6. Zakończenie kontroli podatkowej prowadzonej przez organ podatkowy a ogólne zasady postępowania podatkowego

Kontrolę podatkową kończy sporządzenie przez podmiot kontrolujący protokołu na podstawie art. 290 o.p., który dopuszcza możliwość utrwalania stanu faktycznego za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk lub na informatycznych nośnikach danych. Protokół kontroli powinien zawierać w szczególności: wskazanie kontrolowanego, wskazanie osób kontrolujących, określenie przedmiotu i zakresu kontroli, określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy będącej przed-

⁵¹ A. Kaźmierczyk, *op. cit.*, s. 283.

miotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji oraz pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz skutkach niedopełnienia tego obowiązku. Natomiast załącznik do protokołu kontroli stanowią protokoły czynności, o których mowa w art. 289 § 1 o.p.. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 193 § 6 o.p., ponieważ takie działanie ma na celu uprościć procedurę kontrolną⁵². Protokół jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu. Sporządzenie protokołu kończącego kontrolę podatkową przez podmiot dokonujący kontroli podatkowej jest przejawem realizacji zasady pisemności w zw. z art. 128 o.p. Powinien on zawierać wszelkie czynności prawne od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, przez postępowanie dowodowe sprawdzające fakty prawotwórcze, aż do czynności kończącej sprawę⁵³. Z protokołu kończącego postępowania kontrolne nie można usunąć wszelkich oświadczeń składanych przez podmiot kontrolowany⁵⁴. Należy zwrócić na to uwagę, iż protokół pokontrolny nie jest tożsamy z protokołem kończącym inne czynności postępowania na gruncie o.p.⁵⁵ Protokół kontrolny powinien być podpisany przez obydwie strony postępowania podatkowego oraz opatrzony datą jego sporządzenia, gdzie jeden egzemplarz protokołu kontrolnego pozostaje w posiadaniu organów podatkowych, a drugi zostaje dostarczony kontrolowanemu w rozumieniu art. 144-154 o.p.⁵⁶ Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami protokołu, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe na podstawie art. 291 o.p., co stanowi prawo podatnika do obrony swojego interesu prawnego⁵⁷. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia, o których mowa w art. 291 § 1 o.p., w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione,

⁵² Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2008 r., II FSK 1736/06, LEX nr 467137.

⁵³ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2011, s. 51.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2009 r., I FSK 1973/07, LEX nr 518706.

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 15 maja 2008 r., I FSK 621/07, Lex Polonica nr 2064562.

⁵⁶ G. Młynarczyk, A. Wolny, *Protokół z kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, Nr 11, s. 25-28

⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 1996 r., III SA 642/95 LEX nr 27429.

co może stanowić podważenie zasady prawdy obiektywnej⁵⁸. W przypadku nie łożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w art. 291 § 1 o.p., przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli, który ma charakter wiążący dla podatnika. Jednak na gruncie procedury podatkowej nie istnieje możliwość zaskarżenia czynności kontroli podatkowej, co można odnieść na podstawie wnioskowania analogicznego z zasady trwałości decyzji ostatecznych wydanych przez organ administracji podatkowej w zmodyfikowanej formie. Czynności kontrolne można zaskarżyć w sposób pośredni na podstawie odwołania od decyzji administracyjnej wydanej przez organ podatkowy na podstawie art. 292 o.p. w związku z art. 232 o.p. Podatnik może wnieść skargę obywatelską na działanie organów administracji podatkowej w zakresie czynności kontroli podatkowej na podstawie art. 227 o.p. w związku z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.⁵⁹

7. Podsumowanie

Skorelowane powyżej zasady ogólne postępowania podatkowego z procedurą kontrolną powinny nie tylko rodzić obowiązki prawne po stronie organów administracji podatkowej, ale też w całości obejmować zachowanie podatnika, który ma prawo do zachowania biernej postawy podczas postępowania podatkowego. Jest on również współautorem decyzji podatkowej, która jest wynikiem wykazania w postępowaniu kontrolnym faktów prawotwórczych w jego indywidualnej sprawie, dlatego pogląd ten uzasadnia konieczność przestrzegania przez niego ogólnych zasad postępowania podatkowego podczas procedury podatkowej.

Istotne znaczenie dla sytuacji podatnika podczas kontroli podatkowej ma zasada legalizmu w ramach demokratycznego państwa prawa, która kształtuje granicę ingerencji organu administracji podatkowej w prywatną sferę życia podatnika. Podmioty kontrolujące powinny w sposób rzetelny oraz sumienny składać zarówno na wniosek jak i z urzędu w związku z zasadą udzielania informacji prawnej stronom oraz zasadą prawdy obiektywnej szczegółowe wyjaśnienia dotyczące powziętych przez siebie czynności prawnych w zakresie kontroli podatkowej względem podatnika, co z kolei może przełożyć się na zwiększenie się zaufania obywateli względem organów państwa. Jednak niepokój autora budzi fakt, iż przepisy Ordynacji podatkowej przyznają większe uprawnienia podczas kontroli podatkowej podmiotom wykonującym kontrolę podatkową niż

⁵⁸ S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *op. cit.*, s. 1062.

⁵⁹ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000, s. 674.

podmiotom kontrolowanym, co pogarsza ich sytuację prawną. Budowanie oraz pogłębianie zaufania dla działań prawnych podjętych przez organy administracji podatkowej podczas kontroli podatkowej względem podatników powinno stanowić podstawę stabilności systemu prawnego jako części struktury społecznej, która jest dodatkowo wzmacniania trwałością i ostatecznością wydawanych przez organy administracji podatkowej decyzji podatkowych. Ze względów fiskalnych ważne jest, aby prowadzona przez organy administracji podatkowej kontrola podatkowa, odbyła się bez zbędnej zwłoki, co z pewnością ograniczy koszty działania administracji podatkowej. Przymiot trwałości i ostateczności decyzji podatkowych wydawanych po zakończeniu przez organ administracji podatkowej kontroli podatkowej wzmacnia poczucie stabilności i bezpieczeństwa podatników przed ponowną kontrolą podatkową zakończoną wcześniej ostatecznym rozstrzygnięciem prawnym w formie decyzji podatkowej.

Podatnicy w stosunku do organów administracji podatkowej mają prawo do obrony swoich racji podczas czynnego udziału w postępowaniu kontrolnym, kończącym się obustronnym podpisaniem protokołu kontrolnego, co tym samym ma na celu pogłębić zaufanie społeczeństwa do organów administracji podatkowej. Na uwagę zasługuje fakt, iż ustawodawca starał się chronić dobra osobiste podatników podczas postępowania kontrolnego przed ingerencją osób trzecich niezwiązanych bezpośrednio z kontrolą podatkową na podstawie zasady ograniczonej jawności postępowania podatkowego jako jednego z fundamentów demokratycznego państwa prawnego.

Summary

Tax effect of termination of the business of the undertaking on the basis of income tax and tax procedures

Tax legislator on the basis of tax procedure introduces the concept of securing the implementation of tax liabilities resulting from the termination of business through effective use of the institutions of solidarity of debtors. The termination of economic activity is understood as physical liquidation of a business and not its transformation, which might mean continuing business activity in a new organizational forms. However, termination of business activity in terms of income tax is defined by the position of the tax legislator assumed in the relation to law and socio-economic development, where strong emphasis has been placed on effective ensuring of implementation of tax obligations towards the state budget as an expression of compromise between certainty and flexibility of the tax law.