

# Rafał Bernat

---

## Charakter prawny kontroli skarbowej i podatkowej prowadzonej u przedsiębiorcy

---

Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego 6, 287-304

---

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych oraz w kolekcji mazowieckich czasopism regionalnych [mazowsze.hist.pl](http://mazowsze.hist.pl).

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## **Charakter prawny kontroli skarbowej i podatkowej prowadzonej u przedsiębiorcy**

### **Legal nature of fiscal and tax control conducted at the entrepreneur**

**Streszczenie:** Postępowanie kontrolne jest procedurą mającą na celu sprawdzenie prawidłowości rozliczania się podatnika z należności publicznoprawnych. Przedsiębiorca ma prawo, aby kontrola skarbowa, kontrola podatkowa były prowadzone w sposób sprawny i jak najmniej uciążliwy dla prowadzonej działalności gospodarczej. Jednakże niektóre przedsiębiorstwa – zatrudniające setki osób, stanowią skomplikowane podmioty gospodarcze, których skontrolowanie nie jest procesem trywialnym. Organy kontroli skarbowej, korzystając z nieprecyzyjnych przepisów podatkowych oraz przepisów o kontroli skarbowej, stosują praktyki naruszające pryncypialne zasady systemu podatkowego (wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika, zasada praworządności, przekonywania). Artykuł obejmuje swoim zakresem rozważania na temat charakteru prawnego postępowania kontrolnego przeprowadzanego u podatnika. Autor dokonuje analizy naukowej kwestii czasu trwania kontroli, środków zaskarżania przysługujących kontrolowanemu oraz kwalifikacji prawnej gromadzenia materiału dowodowego i wydania decyzji pokontrolnej.

**Słowa kluczowe:** podatnik, organy kontroli skarbowej, kontrola podatkowa, kontrola skarbowa, postępowanie kontrolne.

## Summary

The control procedure is the procedure to check the correctness of the accounting of the taxpayer from public duties. The supervision inspector has the right to fiscal control, tax control have been conducted in a smooth and as least disruptive to business. However, some companies - which employ hundreds of people, are complex entities whose review is not a simple activities. Tax inspection authorities with inaccurate tax laws and tax inspection rules apply practices that threaten and principled rules of the tax system (doubt it should be resolved in favour of the taxpayer, the principle of the rule of law, persuading). The article covers a range of reflections on the nature of the legal proceedings carried out control on the taxable person. The author analyses the scientific issue of the duration of the inspection, the challenge of controlled and legal qualifications, the collection of evidence and final decision to the end with inspection.

**Keywords:** the taxpayer, the tax inspection authorities, fiscal audit, financial supervision, control procedure

## Wstęp

Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej mają za zadanie sprawdzać prawidłowość rozliczania się podatników z należności publicznoprawnych. Są to instytucje niezbędne do weryfikacji zarówno potencjalnych przestępców podatkowych, jak i podatników skrupulatnie rozliczających się z własnych należności podatkowych. W polskim systemie podatkowym obowiązuje głównie zasada samoobliczenia podatku przez podatnika, który jednocześnie definiuje skutki podatkowe zaistniałego stanu faktycznego<sup>1</sup>. Zakres kontroli powinien dotyczyć

---

<sup>1</sup> T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] B.Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998, s. 38; W. Olszowy, *Podjęmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994, s. 14; T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, Państwo i Prawo 1998, z. 7, s. 25. Organ ma prawo wątpić w prawdziwość złożonych przez podatnika oświadczeń, gdyż podatnik może dążyć do omięcia skutków podatkowych dokonanych przez siebie czynności cywilnych, por. D. Strzelec, *Wątpliwości związane z oświadczeniami o stanie majątkowym w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych*, „Monitor Podatkowy”, 2010, Nr 4, s. 23-26.

---

okresu, co do którego organ ma wątpliwość czy wykładnia prawa podatkowego dokonywana przez podatnika (np. w zakresie kwalifikacji wydatków w koszty uzyskania przychodów) jest poprawna. Ustawa o kontroli skarbowej<sup>2</sup> reguluje charakter prawny kontroli skarbowej, którą przeprowadzają urzędnicy Urzędów Kontroli Skarbowej (dalej UKS) na podstawie imiennego upoważnienia wystawionego przez kierownika organu. Zgodnie z art. 13 ust. 3 uoks w ramach kontroli skarbowej może być także wszczęta kontrola podatkowa. W upoważnieniu organ określa zakres (jakiego podatku czynności dotyczą) i czas trwania kontroli skarbowej. Jednakże w praktyce często można spotkać sytuację, w której organ wydaje kilka następujących po sobie postanowień o przedłużeniu terminu zakończenia kontroli. Takie postępowanie narusza podstawowe zasady systemu podatkowego – zasadę pewności prawa i praworządności. Wskutek wykładni gramatycznej przepisów ustawy Ordynacja podatkowa<sup>3</sup> można wyciągnąć wniosek, że kontrola skarbowa nie jest ograniczona terminami zakończenia postępowania, przewidzianymi w procedurze podatkowej (miesiąc lub dwa miesiące w sprawie szczególnie skomplikowanej). Prowadzenie jednak postępowania kontrolnego bez żadnych ram czasowych wzbudza w opinii judykatury uzasadnione wątpliwości, co do zgodności takiej praktyki organów z obowiązującym porządkiem prawnym<sup>4</sup>. Warto zatem dokonać analizy naukowej przepisów podatkowych oraz przepisów szczególnych dotyczących przedsiębiorców, aby odpowiedzieć na pytanie – ile może trwać kontrola skarbowa lub kontrola podatkowa u podatnika i w jaki sposób stosować należy przepisy szczególne lub normy prawne Ordynacji podatkowej. Temat ten jest aktualny wobec używania przez podatników zamiennie określenia kontrola skarbowa i kontrola podatkowa<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. 2011, Nr 41, poz. 214) – zwana dalej uoks.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012, poz. 749, j.t.) – także zwana OP.

<sup>4</sup> Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II FSK 75/11; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 lutego 2012 r., I SA/GI 905/11.

<sup>5</sup> E. Ruśkowski, *Kontrola skarbowa* [w:] W. Goronowski (red), *Biblioteka podatkowa*, Warszawa 1997, s. 87; R. Zakrzewski, *Nowe uprawnienia kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy”, 1998, Nr 1, s. 11; D. Zalewski, A. Malezini, *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, Nr 4, s. 15-20.

## Postępowanie kontrolne

Zdaniem niektórych<sup>6</sup>, postępowanie kontrolne może dotyczyć zarówno przepisów podatkowych prawa materialnego, proceduralnego jak i podatkowego prawa ustrojowego. Jest to teza prawidłowa w świetle art. 1 ust 1 i 2 uoks, wedle którego, celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Tym samym określenia „ochrona interesu Skarbu Państwa” oraz „zapewnienie wykonywania zobowiązań podatkowych” należy rozumieć jako działania prewencyjne oraz kontrolne dokonywane w zamiarze ochrony wpływów podatkowych do budżetu. Nie jest tu istotna podstawa prawna powstania obowiązku podatkowego u podatnika, kontrola może dotyczyć także wadliwie przeprowadzonych czynności sprawdzających przez organ podatkowy lub weryfikować prawidłowość zakończonych postępowań w zakresie podatków lokalnych. Kontrola podatkowa została uregulowana w art. 281-292 Ordynacji podatkowej, zaś kontrola skarbową w art. 12 i następną ustawy o kontroli skarbowej. Są to dwa odrębne postępowania, w stosunku do których stosujemy inną podstawę prawną - inspektorzy kontroli skarbowej nie mogą wprost stosować przepisów Ordynacji podatkowej (nie są także funkcjonariuszami organu podatkowego<sup>7</sup>).

---

<sup>6</sup> J. Zubrzycki, *Kontrola podatkowa* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2005, s. 1000-1001. Przeciwnie S. Brzeszczańska, która twierdzi, że kontrola dotyczy jedynie przepisów podatkowego prawa materialnego, tenże – *Kontrola podatkowa* [w:] *Podatki 2007. Meritum*, Warszawa 2007, s. 1130.

<sup>7</sup> W. Sawa, *Odwołanie od decyzji inspektora kontroli skarbowej – wątpliwości interpretacyjne na styku ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej*, *Glosa*, 2001, Nr 8, s. 13 i A. Tałasiewicz, *Glosa do uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 19 grudnia 2000, FSP 6/00*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, Nr 2, s. 247-250. Przeciwnie H. Dzwonkowski, *Korekta zeznania podatkowego w toku kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 2000, Nr 8, s. 12-16. Organy kontroli skarbowej stanowią odrębną kategorię instytucji – oddzielną od organów podatkowych i quasi-podatkowych (posiadających pewne uprawnienia podatkowe, np. Agencja Wywiadu, Centralne Biuro Antykorupcyjne) – K. Teszner, *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji ordynacji podatkowej* [w:] L. Etel, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały pokonferencyjne*, Białystok 2007, s. 188-121 oraz W. Taras [w:] P. Smoleń (red), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 430.

---

Najczęściej kontrola podatkowa wszczynana jest w trakcie kontroli skarbowej lub niedługo po jej zakończeniu. Celem kontroli skarbowej jest wydanie decyzji określającej prawidłowo zobowiązanie publicznoprawne podatnika lub przedstawienie wyniku kontroli, zaś celem kontroli podatkowej – ustalenie stanu faktycznego dotyczącego sposobu i wymiaru rozliczania się podatnika z ciężących na nim podatków<sup>8</sup>.

Wspólną cechą obu rodzajów kontroli jest to, że nie stanowią postępowania podatkowego i wszczynane są w celu weryfikacji – nie mają funkcji (w założeniu) represyjnej.

W trakcie postępowania kontrolnego powinny być respektowane dwie zasady: prawidłowo przeprowadzonej kontroli na podstawie upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz dokonywania czynności w sposób niezakłócający normalną działalność gospodarczą podatnika. W przypadku, gdy przedsiębiorca wskaże na piśmie, że przeprowadzane czynności zakłócają w sposób istotny działalność gospodarczą przedsiębiorcy, konieczność podjęcia takich czynności powinna być uzasadniona w protokole kontroli. Na tym etapie kontrolowany nie ma środków prawnych do wstrzymania lub opóźnienia czynności kontrolnych lecz może wyrazić swój sprzeciw w stosunku do podjętych działań. Jeśli zdaniem organu zastrzeżenia zgłaszane przez podatnika nie mają pokrycia w stanie rzeczywistym, to może odmówić opisanego w protokole pisemnych uwag kontrolowanego, jednak w materiale dowodowym powinno się znaleźć pismo od podatnika.

Kontrolowany ustanawia osobę odpowiedzialną za kontakt z pracownikami Urzędu Kontroli Skarbowej (dalej zwany UKS), najczęściej jest to osoba prowadząca dla przedsiębiorcy księgi rachunkowe. Może także udzielić pełnomocnictwa profesjonalnemu pełnomocnikowi – doradcy podatkowemu, radcy prawnemu, adwokatowi. Pełnomocnictwo powinno

---

<sup>8</sup> M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych* [w:] Z. Chmiel (red), *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998, s. 103; A. Mariański, *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy”, 2010, nr 4, s. 37. Po zakończeniu kontroli podatkowej i wydaniu decyzji w oparciu o podstawę prawną przepisów Ordynacji podatkowej, następuje konkretyzacja norm materialnego prawa podatkowego, por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* [w:] H. Wróblewska (red.), *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr.hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 57.

być udzielone albo ustnie do protokołu albo pisemnie (pełnomocnik zawiadamia o tym organ, przesyłając w załączeniu potwierdzenie uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa). Nie jest uprawnionym zachowanie organów kontroli skarbowej, które wymagają od pełnomocników pełnomocnictwa szczególnego do udziału w konkretnym postępowaniu. W sprawach dotyczących pełnomocników zastosowanie mieć będą bowiem przepisy Ordynacji podatkowej, które w art. 138 odwołują się do art. 98 Kodeksu cywilnego<sup>9</sup>. Tym samym, jeśli pełnomocnik nie występuje do organu z wnioskami, które dotyczą zmiany statusu majątkowego podatnika (np. zwrot podatku od towarów i usług), to organy kontroli skarbowej powinny respektować pełnomocnictwo ogólne dla doradcy podatkowego udzielone w formie zwykłej pisemnej.

Podatnik otrzymuje zawiadomienie o zbliżającej się kontroli skarbowej, zasadniczo nie później niż na siedem dni przed dniem planowanego rozpoczęcia kontroli (o ile kontrolujący nie rozpoczęli kontroli okazując legitymację służbową w trybie art. 13 ust. 9 uoks). Należy rozumieć takie działanie kontrolującego jako umożliwienie kontrolowanemu przygotowania się do zbliżającej się kontroli (zgromadzenie dokumentów przedsiębiorstwa, dowodów księgowych, umów handlowych)<sup>10</sup>. Organ dokonuje wpisu do książki kontroli, którą powinien prowadzić przedsiębiorca. Jeśli jednak podatnik odmówi okazania takiej książki, to funkcjonariusze organu nie mają prawa do nałożenia kary grzywny na kontrolowanego, powołując się na utrudnianie przez niego przeprowadzania czynności kontrolnych<sup>11</sup>. Uniemożliwianie dokonywania czynności kontrolnych należy definiować jako celowe działanie kontrolowanego (także osób pozostających z nim w stosunku pracy, współpracy) zmierzające do znacznego opóźnienia w realizacji zamierzonych czynności kontrolnych.

---

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 2014, poz. 121, j.t.).

<sup>10</sup> Por. A. Kierzkowska, *Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*, „Biuletyn Skarbowy”, 2009, Nr 5, s. 4 i A. Mariański, *Stała reprezentacja w trakcie kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy”, 2006, Nr 9, s. 30-33. Błędy formalne popełnione przez organ podczas wszczęcia kontroli skarbowej mogą stanowić podstawę do podważania ustaleń kontrolującego, por. D. Strzelec, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, Nr 2, s. 14.

<sup>11</sup> C. Banasiński, *Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego”, 2010, Nr 1, s. 49.

---

Zgodnie z art. 24 ust. 1 pkt. 1 i 2 uoks organ kończy kontrolę skarbową decyzją podatkową (w razie przedawnienia, ustalenia dotyczą podatków, których określenie należy do właściwych organów podatkowych) lub wynikiem kontroli (gdy wykryto nieprawidłowości). Ponadto organ kończy postępowanie decyzją, gdy w trakcie czynności kontrolnych spółka handlowa uległa rozwiązaniu. Przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ umożliwi w terminie 7 dni wypowiedzenie się kontrolowanemu co do zgromadzonego materiału w sprawie. Jest to termin zawity, dlatego też kierowanie przez kontrolowanego wniosków o przedłużenie (odroczenie) terminów nie powinno być uwzględniane przez organ. Jeżeli kontrolowany złoży korektę w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości, organ podejmie postępowanie w drodze postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie (wnosi się wtedy odwołanie w terminie 14 dni). Warto wspomnieć, że jeśli powyższa decyzji nie została doręczona w terminie 6 miesięcy od wszczęcia postępowania kontrolnego, to nie nalicza się odsetek za okres od dnia wszczęcia postępowania do dnia doręczenia decyzji.

Celem kontroli podatkowej najczęściej wszczynanej po wydaniu protokołu kontroli skarbowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 par. 1 OP). Należy zauważyć, że ustawodawca celowo określił w sposób generalny możliwy zakres kontroli, aby objąć nim *de facto* wszystkie zdarzenia cywilne wywołujące skutki podatkowe. Kontrola podatkowa nie może być prowadzona wobec postępowań zakończonych decyzją ostateczną, za wyjątkiem decyzji, których nieważność stwierdził sąd administracyjny. Ponadto jeśli kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną. Procedura wszczęcia kontroli podatkowej jest podobna jak w przypadku kontroli skarbowej, oprócz przesłanek pozytywnych: przeciwdziałania finansowaniu terroryzmu, sprawdzenia prawidłowości ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury, czynności sprawdzających dotyczących podatku od wydobycia niektórych kopaliny. Ponadto jeśli podatnik nie posiada stałego miejsca zamieszkania, jest prowadzone wobec niego postępowanie egzekucyjne w administracji



lub gdy został skazany prawomocnym wyrokiem za przestępstwa karnoskarbowe (art. 282 § 1 pkt. 2 OP). Kontrolującym mogą być funkcjonariusze wszystkich organów podatkowych (także samorządowych) i celnych, którzy w razie potrzeby mają prawo korzystać z pomocy Policji i innych służb porządkowych. Warto nadmienić, że w trakcie prowadzonej kontroli podatkowej organ może wydać postanowienie o zawieszeniu postępowania (w kontroli skarbowej jedynie organ może przerwać kontrolę do czasu zbadania próbek materiału w trybie art. 83a uosdg<sup>12</sup>) tylko, jeśli nie może ustalić adresu kontrolowanego. Zawieszona kontrola podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie zostaną ustalone dane identyfikujące podatnika. Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole wydanym po zakończeniu kontroli podatkowej (vide 291 § 1 OP). Kontrolujący, który nie zgadza się ustalonym w protokole stanem faktycznym, może wnieść w terminie 14 dni zastrzeżenia lub wyjaśnienia – wskazując również nowe środki dowodowe (jeśli takie się pojawiły). Organ jest zobowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia podatnika i odnieść się do nich na piśmie w terminie 14 dni od dnia otrzymania zastrzeżeń.

Komparując kontrolę skarbową i kontrolę podatkową, należy uznać, kontrolę podatkową za uregulowaną przez ustawodawcę w sposób bardziej precyzyjny i kompleksowy<sup>13</sup>. Kontrolowany może w sposób zrozumiały odczytać (po lekturze art. 281 – 291 OP) przysługujące mu prawa i nałożone na niego obowiązki. Przepisy o kontroli skarbowej w obecnej formie pozwalają prowadzić organom kontroli skarbowej działania kontrolne (weryfikujące prawidłowość rozliczeń podatnika z należności publicznoprawnych) w sposób permanentny i uciążliwy dla podatnika, który nie posiada dostatecznych środków prawnych, by wzruszać bezprawne działania funkcjonariuszy UKS.

---

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. 2013, poz. 672, j.t.).

<sup>13</sup> M. Szczypiór, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w 2009 r.*, Wrocław 2009, s. 113; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2004 r., III SA 2321/02; R. Kubacki, A. Bartosiewicz, *Charakter terminu do złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej (skarbowej). Glosa do wyroku WSA z dnia 9 lutego 2007 r., I SA/Kr 923/05*, „Monitor Podatkowy” 2007, Nr 10, s. 48.

---

## Środki zaskarżania przysługujące kontrolowanemu

Przedsiębiorca ma prawo wnieść sprzeciw wobec podejmowanych przez organ czynności kontrolnych (w ramach kontroli skarbowej) względem jego osoby w terminie 3 dni roboczych od dnia zaistnienia tych zdarzeń. Ustawodawca w art. 84c ust. 4 uosdg wprowadził możliwość wnoszenia sprzeciwu kwalifikowanego, związanego z faktem przekroczenia przez organ terminów na przeprowadzenie postępowania kontrolnego według art. 83 ust. 1 uosdg. Organ ma prawo w takim wypadku do wydania postanowienia o zabezpieczeniu na majątku (w zakresie dowodów) kontrolowanego do czasu rozpatrzenia sprzeciwu. Rozstrzygając wniesiony sprzeciw, organ wydaje postanowienie o odstąpieniu od czynności kontrolnych bądź kontynuowania czynności kontrolnych. Na przedmiotowe postanowienie kontrolowanemu przysługuje środek prawny w postaci zażalenia (które organ rozpatruje w terminie 7 dni). Co istotne, jeśli organ nie rozpatrzy wniesionego zażalenia (w czasie określonym w art. 84c ust. 10 uosdg), to jest to równoznaczne w skutkach z wydaniem przez organ właściwy postanowienia uznającego słuszność wniesionego zażalenia. W sprawach nieuregulowanych w stosunku do wydawanych przez organ postanowień i wnoszonych zażaleń nie należy stosować wprost przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>14</sup>.

Od decyzji wydanej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej przysługuje odwołanie do Dyrektora Izby Celnej lub Dyrektora Izby Skarbowej w terminie 14 dni od dnia doręczenia stronie decyzji organu kontrolnego. W sprawach decyzji stwierdzających nieważność decyzji pierwotnej, wznawiających postępowanie lub decyzji wydanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (GIKS) nie przysługuje odwołanie, lecz wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Jeśli strona nie wniosła odwołania od decyzji pokontrolnej, to ma prawo skierować do GIKS wniosek o stwierdzenie nieważności tejże decyzji. Należy przypomnieć, że taki wniosek wszczyna procedurę ekstraordynaryjną, do której odniesienie mieć będzie art. 247 Ordynacji podatkowej dotyczący przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji. Na gruncie kontroli skarbowej można sformułować kryteria pozytywne tj.: prowadzenie kontroli przez organ nieuprawniony, na podstawie przepisów uchylonych

---

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. 2013, poz. 267, j.t.) – zwana także Kpa. Do kontroli podatkowej, zgodnie z art. 3 par 1 pkt. 2 Kpa przepisów procedury administracyjnej nie stosuje się.

(nieobowiązujących) lub upoważnienia niezawierającego wszystkich elementów formalnych. Ponadto stwierdzenie nieważności decyzji powinno dotyczyć decyzji opartych o ustalenia kontrolne w sytuacji, gdy w tym samym zakresie była już prowadzona kontrola skarbowa lub podatkowa u podatnika. Jeśli kontrola skarbowa była wszczęta przeciw niewłaściwemu podatnikowi lub osobom nie uprawnionym do reprezentacji spółki, zastosowanie mieć będzie art. 247 § 1 pkt. 8 OP.

Negatywnie należy odnieść się do konstrukcji prawnej zawartej w art. 25 uoks, która umożliwia nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu podatkowemu I instancji. Skoro podatnik został obciążony ciężarem nowego zobowiązania publicznoprawnego (nie istniało przed zakończeniem kontroli), to realizacja zasady dwuinstancyjności wydaje się mieć znaczenie kluczowe. W świetle art. 239b OP, aby organ podatkowy wydał postanowienie o nadaniu natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, muszą zaistnieć przesłanki (m.in. bliski okres przedawnienia zobowiązania, strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej, strona zbywa swój majątek). Ponieważ kryteria te uznać należy za generalne (obowiązek rozpatrywania ich w jednostkowym stanie faktycznym), to uprawniony wydaje się pogląd o braku dostatecznej ochrony kontrolowanego, wobec, której przeprowadzono kontrolę skarbową. Pełniejszą ochronę prawną posiada kontrolowany w ramach kontroli podatkowej, gdzie ma prawo do złożenia ponaglenia do organu wyższej instancji lub nawet pociągnięcia do odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa pracownika, który prowadzi kontrolę i nie załatwił sprawy w terminie z nieuzasadnionych przyczyn (art. 142 w zw. z art. 292 OP). Zgodnie z art. 291c i 292 OP do kontroli podatkowej stosujemy terminy określone w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej (nie zaś art. 139 OP – termin dwumiesięczny w sprawach szczególnie skomplikowanych).

Zgodnie z art. 52 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>15</sup>, podatnik ma prawo wnieść skargę do Wojewódzkiego Sądu

---

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnego (Dz. U. 2012, poz. 270, j.t.) – także jako PPSA. Naruszenie przepisów prawa (określone w art. 52 PPSA) nie dotyczy tylko prawa administracyjnego, ale wszystkich dziedzin prawa, por. M. Czekaj, *Wezwanie*

---

Administracyjnego po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie. Przez wyczerpanie środków zaskarżenia należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie, odwołanie lub wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy. Jeśli kontrola skarbową prowadzona jest w sposób przewlekły (z przekroczeniem ustawowych terminów), a organ informuje kontrolowanego o czynnościach podjętych w postępowaniu w piśmie (którego nie można zakwalifikować jako postanowienia lub decyzji), to kontrolowany nie dysponuje dostępnymi środkami zaskarżenia. Dlatego też, może wnieść do organu kontroli skarbowej wnioski o zaprzestanie naruszeń prawa, tj. prowadzenia kontroli ponad limity określone w art. 83 ust. 1 uosgd. Jeśli organ dalej prowadził czynności kontrolne, to kontrolowany może za pośrednictwem organu wnieść skargę do sądu administracyjnego w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia do organu wezwania. W wypadku braku przekazania przez organ kontrolny skargi do sądu, Wojewódzki Sąd Administracyjny może nałożyć na UKS karę grzywny do wysokości dziesięciokrotnego przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłaszanego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego na podstawie odrębnych przepisów.

### **Czas trwania kontroli skarbowej i kontroli podatkowej**

Ponieważ przeprowadzana kontrola skarbową i podatkową (mimo dzielących je różnic legislacyjnych) stanowi dla podatnika jednolity proces kontrolny, należy uznać, że oba rodzaje kontroli mogą być uznane za czynności (postępowanie) kontrolne w rozumieniu art. 77-79 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Czas trwania postępowania kontrolnego wobec przedsiębiorców, podczas którego organ może przeprowadzać czynności i zbierać materiał dowodowy określono w art.

---

*do usunięcia naruszenia prawa a wezwanie do usunięcia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia z art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym na tle uchwały NSA z dnia 2 kwietnia 2007 r., „Casus” 2009, Nr 2, s. 44. Zdaniem Z. Kmiecika należy wcześniej wykorzystać wezwanie do naruszenia przepisów prawa przewidziane w art. 37 KPA – por. tenże, *Wezwanie do naruszenia przepisów prawa w postępowaniu administracyjnym i sądowniczym*, „Zeszyty Naukowe Sądu Apelacyjnego”, 2013, Nr 4, s. 35.*

83 uosdg. Ponieważ przepisy te dotyczą wyłączenie przedsiębiorców (tj. spółki prawa handlowego, spółki cywilnej i osób fizycznych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą wpisaną do Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej)<sup>16</sup>, to zarówno organy kontrolne, jak i sam kontrolujący, który jest podatnikiem (a nie spełnia kryterium rejestracji w ewidencji przedsiębiorców) nie może powoływać się na przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Dotyczy to także podatników, którzy wedle ustaleń organu dokonywali czynności mających charakter działalności gospodarczej (lecz nie zarejestrowali się jako przedsiębiorcy). Terminy ustawowe na przeprowadzenie kontroli u przedsiębiorcy należy uznać za umieszczone w normach *ius cogens* przepisów szczególnych względem ustawy o kontroli skarbowej. Zgodzić należy się z poglądem<sup>17</sup>, że ich obowiązywanie nie jest bezcelowe lecz stanowi wyraz realizacji zasady szybkości postępowania (choć postępowania kontrolnego nie należy kwalifikować jako postępowania podatkowe).

Czas trwania wszystkich rodzajów kontroli u jednego przedsiębiorcy, w zależności od ilości zatrudnianych przez niego osób oraz wymiaru prowadzonej działalności, wynosi odpowiednio 12, 18, 24, 48 dni roboczych. Możliwe jest przedłużenie czasu prowadzonej kontroli skarbowej, jeżeli w toku kontroli zostanie ujawnione zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty albo w przypadku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji

---

<sup>16</sup> A. Mariański, D. Strzelecki, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 26. Jednocześnie można nadmienić, że gdy organ podatkowy ma wątpliwość co do wymiaru zobowiązania podatkowego danego przedsiębiorcy – może wszcząć postępowanie podatkowe (po uprzednim złożeniu wyjaśnień przez podatnika), por. A. Mariański, *Kontrola podatkowa a inne procedury w Ordynacji podatkowej*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2012, Nr 2, s. 3-6.

<sup>17</sup> J. Wowra, *Czas trwania kontroli podatkowej*, „Przegląd Podatkowy”, 2006, Nr 4, s. 37; tenże, *kontrola podatkowa i skarbowa 2003 r.*, Warszawa 2003, s. 53; P. Pietrasz, *Kontrola podatkowa prowadzona przez samorządowe organy podatkowe* [w:] M. Popławski (red), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007, s. 123; M. Münnich, *Zintegrowany system kontroli podatkowej. Polski model jednolitej kontroli podatkowej czy mit legislacyjny?* [w:] B. Kucia Guściora (red), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008, s. 254-300. Szerzej o charakterze postępowania podatkowego – H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo”, 2000, Nr 7, s. 18-20.

---

pomimo takiego obowiązku (*vide* art. 83 ust 3a uosdg). Okres prowadzenia kontroli wyznaczany jest przez zakres określony w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli, nie jest istotne, czy w danym czasie organ rzeczywiście wykonywał czynności sprawdzające.

### **Możliwość przekroczenia czasu kontroli**

Zgodnie z art. 83 ust.2 uosdg limitów czasowych przeprowadzenia kontroli u przedsiębiorcy nie stosuje się, jeśli umowa międzynarodowa (której stroną jest Polska) tak stanowi, przeprowadzenie czynności przez organ jest niezbędne przeciwdziałaniu przestępstwa (lub zagrożeniu życia i zdrowia), podatnik złożył wniosek o zwrot podatku od towarów i usług. Ponadto jeśli właściwy organ wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi - w zakresie związanym z wykonaniem tej decyzji lub przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa wspólnotowego o ochronie konkurencji lub przepisów prawa wspólnotowego w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej, to art. 83 ust. 1 uosdg nie stosuje się. Organ kontrolny zawiadamia kontrolowanego o fakcie zaniżenia zobowiązana (lub zawyżenia straty), zapoznając go ze zgromadzonym materiałem dowodowym w sprawie. Warto podkreślić, że przedłużony czas trwania kontroli podatkowej nie może wynieść ponad 96 dni roboczych w ciągu roku podatkowego (art. 83 ust. 3c uosdg). Dodatkowo organ może przeprowadzić kontrolę uzupełniającą (której czas nie będzie wliczany w okres określony w art. 83 ust. 1 uosdg, jeśli będzie dotyczyła tego samego zakresu przedmiotowego i nie wyniesie więcej niż 7 dni roboczych. W rezultacie kontrola uzupełniająca nie stanowi odrębnego postępowania kontrolnego, lecz ma służyć podjęciu kilku dodatkowych czynności przez organ. Nie jest dopuszczalne, aby organ kontroli skarbowej wydał postanowienie o przedłużeniu tego terminu – powołując się na zawiłość sprawy, gdyż wspomniany termin siedmiodniowy jest terminem zawitym.

Dokonując wykładni funkcjonalnej art. 284 b OP należy odnieść się negatywnie do prób przedłużania przez kontrolującego okresu na przeprowadzenie kontroli określonego w upoważnieniu kontrolnym. Pomimo że ustawodawca w art. 284b § OP przewidział taką sytuację, to należy mieć na względzie sankcję nieważności zgromadzonego

materiału po upływie terminu kontroli. Najbezpieczniej dla organu podatkowego terminem, w ramach którego postępowanie może być przedłużone jest okres dwóch miesięcy (wynikający z zasad ogólnych postępowania podatkowego).

### **Wadliwość decyzji pokontrolnej**

Należy stwierdzić, że przekroczenie przez organ kontrolny ustawowych limitów na przeprowadzenie postępowania kontrolnego *ex lege* nie jest związane z sankcją prawną. Zarówno przepisy ustawy o kontroli skarbowej, jak i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie zawierają postanowień dotyczących wpływu naruszenia art. 83 ust. 1 uosdg na legalność zebranego materiału dowodowego. Zdaniem sądów administracyjnych<sup>18</sup> nie można także stosować do takiej sytuacji odpowiednio art. 284 b par. 3 Ordynacji podatkowej. Jeśli podatnik mógłby powołać się na ten przepis, to wszystkie czynności podjęte przez organ po upływie terminów z art. 83 uosdg byłyby nieważne. Urzędnicy UKS mają za zadanie zgromadzić materiał dowodowy w postępowaniu kontrolnym, który będzie podstawą do wydania decyzji określającej podatek dla kontrolowanego<sup>19</sup>. Jednakże prowadząc postępowanie kontrolne w sposób przewlekły, naruszają zasadę szybkości postępowania i zaufania podatnika. Dlatego też negatywnie należy się odnieść do przytoczonego poglądu judykatury o niemożliwości zastosowania do decyzji pokontrolnych środka ekstraordynaryjnego w postaci wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji wydanej z rażącym naruszeniem przepisów prawa.

---

<sup>18</sup> Wyrok NSA z 15 kwietnia 2011 r., I FSK 684/10; wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 września 2008 r., I SA/Lu 260/08; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2006 r., III SA/Wa 780/05 oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2006 r., III SA/Wa 1837/05.

<sup>19</sup> Por. D. Szubielska, *Kontrola skarbowa, czyli łamanie procedur kotem*, „Przegląd Podatkowy”, 2003, Nr 10, s. 5; A. Wolny, *Protokół z kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy”, 2003, Nr 11, s. 25; M. Mucha, *Samowymiar podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej a ustalenie zobowiązania dodatkowego*, „Monitor Podatkowy”, 2002, Nr 7, s. 8.

---

## Podsumowanie

Należy uznać za pożądane w obecnym systemie prawnym oddzielenie organów kontroli skarbowej od organów podatkowych<sup>20</sup>. Dzięki odrębności organizacyjnej urzędnicy UKS mają możliwość specjalizacji w zakresie sprawdzania prawidłowości rozliczeń należności publicznoprawnych podatników (nie zajmują się poborem podatku i innymi czynnościami charakterystycznymi dla organów podatkowych). Jednakże przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie stanowią aktu normatywnego wyższej rangi niż Ordynacja podatkowa czy przepisy szczególne ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Dlatego też organy kontroli skarbowej powinny przestrzegać zasad prowadzenia kontroli – w szczególności - w zakresie dozwolonych terminów na ich przeprowadzenie. Podatnik znajduje się w lepszej sytuacji prawnej podczas kontroli podatkowej – z uwagi na stosowane do niej przepisy Ordynacji podatkowej (terminy postępowania, środki zaskarżenia). W kontroli skarbowej bowiem organy mogą dokonywać wszystkich czynności względem kontrolowanego, jeśli nie są sprzeczne z prawem, które mają być pomocne w ustaleniu stanu faktycznego<sup>21</sup>.

Za postulat *de lege ferenda* należy uznać konieczność rozszerzenia skutków wynikających z art. 284 b § 3 Ordynacji podatkowej (niemożliwość skorzystania z materiału zgromadzonego po upływie terminu na zakończenie kontroli) także na kontrolę skarbową. Warto, aby zmiany legislacyjne dotyczyły także wprowadzenia zakazu prowadzenia kontroli skarbowej lub podatkowej w sposób przewlekły. Przedłużanie postępowań kontrolnych poprzez wydawanie postanowienia o wyznaczeniu nowego terminu zakończenia kontroli narusza podstawowe prawa osoby kontrolowanej (do informacji o czasie i zakresie kontroli oraz możliwych środkach zaskarżenia przewlekłości). Takie postępowanie organów administracji publicznej narusza także zasadę zaufania do organów podatkowych (art. 121 OP), szybkości postępowania (art. 125 OP) i praworządności (art. 120 OP). Należy pamiętać, że postępowanie kontrolne służy nie tylko kontroli prawidłowości rozliczania się podatnika

---

<sup>20</sup> Przeciwnie R. Gwiazdkowski, *Policja skarbowa czy służba bezpieczeństwa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, Nr 5, s. 11; E. Giska, *Przebudowa aparatu skarbowego*, „Monitor Prawa Celnego” 2003, Nr 8, s. 345.

<sup>21</sup> Por. M. Kowalczyk, *Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne*, „Prokuratura i Prawo”, 2013, Nr 2, s. 76.



z należności publicznoprawnych ale ma także funkcję informacyjną (pokazuje podatnikowi ja ma rzetelnie płacić podatki).

Legal character of taxpayer's fiscal audit and tax inspection

### **Bibliografia**

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2005.
- Brzeziński B. (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego*, Toruń 1998.
- Brzeszczańska S., *Podatki 2007. Meritum*, Warszawa 2007.
- Banasiński C., *Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 1.
- Chmiel Z. (red.), *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa*, Toruń 1998.
- Czekaj M., *Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa a wezwanie do usunięcia naruszenia interesu prawnego lub uprawnienia z art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym na tle uchwały NSA z dnia 2 kwietnia 2007 r.*, „Casus” 2009, nr 2.
- Dzwonkowski H., *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, z. 7.
- Dzwonkowski H., *Korekta zeznania podatkowego w toku kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 2000, Nr 8. Etel L., Kosikowski C., *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały pokonferencyjne*, Białystok 2007.
- Gronowski W. (red.), *Biblioteka podatkowa*, Warszawa 1997.
- Gwiazdkowski R., *Policja skarbowa czy służba bezpieczeństwa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 5.
- Giska E., *Przebudowa aparatu skarbowego*, „Monitor Prawa Celnego” 2003, nr 8.
- Kierzkowska A., *Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej*, „Biuletyn Skarbowy” 2009, nr 5.

- 
- Kubacki R., Bartosiewicz A., *Charakter terminu do złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej (skarbowej). Glosa do wyroku WSA z dnia 9 lutego 2007 r., I SA/Kr 923/05*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10.
- Kucia-Guściora B. (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008.
- Kowalczyk M., *Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne*, „Prokuratura i Prawo” 2013, nr 2.
- Kmieciak Z., *Wezwanie do naruszenia przepisów prawa w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądu Apelacyjnego” 2013, nr 4.
- Mariański A., *Rodzaje postępowań w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Mariański A., Strzelecki D., *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012.
- Mariański A., *Kontrola podatkowa a inne procedury w Ordynacji podatkowej*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2012, nr 2.
- Mariański A., *Stała reprezentacja w trakcie kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 9.
- Mucha M., *Samowymiar podatku od towarów i usług po zakończeniu kontroli podatkowej a ustalenie zobowiązania dodatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 7.
- Olszowy W., *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994.
- Popławski M. (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, Białystok 2007.
- Strzelec D., *Wątpliwości związane z oświadczeniami o stanie majątkowym w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 4.
- Szubielska D., *Kontrola skarbowa, czyli łamanie procedur kotem*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.
- Strzelec D., *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2.
- Szczypiór M., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w 2009 r.*, Wrocław 2009.

- Sawa W., *Odwołanie od decyzji inspektora kontroli skarbowej – wątpliwości interpretacyjne na styku ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej*, „Głosa” 2001, nr 8.
- Smoleń P. (red.), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009.
- Tałasiewicz A., *Głosa do uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 19 grudnia 2000, FSP 6/00*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 2.
- Wróblewska H. (red.), *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004.
- Wowra J., *Czas trwania kontroli podatkowej*, „Przegląd podatkowy” 2006, nr 4.
- Wowra J., *Kontrola podatkowa i skarbowa 2003 r.*, Warszawa 2003.
- Wolny A., *Protokół z kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 11.
- Zalewski D., Malezini A., *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Zakrzewski R., *Nowe uprawnienia kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 1.