

## Podstawowe informacje o kontroli skarbowej

**Kontrola skarbowa** jest rodzajem kontroli państwowej wykonywanej przez organy kontroli skarbowej w celu ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienia skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych.

**Celem kontroli skarbowej jest** również badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych, przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa obowiązującego w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy oraz zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w [art. 228-231 Kodeksu karnego](#) wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

### **Kontrola skarbowa realizowana jest zasadniczo w dwóch formach:**

- 1) postępowaniu kontrolnym,
- 2) wywiadzie skarbowym.

### **Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 z późn. zm.) do zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej należy:**

1. kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych;
2. ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów;
3. kontrola źródeł pochodzenia majątku, w przypadku niezgłoszenia do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów;
4. kontrola celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych, podlegającymi zwrotowi;
5. kontrola wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków, o których mowa w pkt 4;
6. kontrola prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej;
7. certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej;
8. badanie celowości w czasie podejmowania decyzji i zgodności z prawem wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym, a w szczególności ujawnianie niedoborów, a także innych szkód w tym mieniu;
9. badanie wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa;
10. kontrola rzetelności wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji;

11. kontrola zgodności wykorzystania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa, z ich przeznaczeniem;
12. kontrola zgodności z prawem przywozu towarów dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym lub mających inne przeznaczenie celne oraz wywozu towarów za granicę, a także kontrola i ujawnianie towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny;
13. ujawnianie składników majątkowych podmiotów zobowiązanych do uiszczenia należności publicznych lub podejrzanych o czyny zagrożone karą grzywny lub karami pieniężnymi, w celu zapewnienia skuteczności poboru tych należności oraz wykonania orzeczeń lub mandatów karnych;
14. kontrola oświadczeń o stanie majątkowym osób - obowiązanych do ich składania - zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra;
15. kontrola resortowa jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym urzędzie obsługującym tego ministra;
16. badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach prawa dewizowego oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków prowadzenia działalności kantorowej;
17. prowadzenie działalności analitycznej i prognostycznej w odniesieniu do negatywnych zjawisk występujących w obszarze właściwości kontroli skarbowej oraz przedstawianie w tym zakresie informacji i analiz organom administracji rządowej.

**W ramach kontroli skarbowej** prowadzonej w zakresie, o którym mowa w [pkt 1-2](#), badaniu podlega również rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego.

**Do zakresu kontroli skarbowej należy** również zapewnianie ochrony fizycznej i technicznej inspektorom i pracownikom, a za zgodą Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej także innym organom i instytucjom państwowym.

**W granicach i na zasadach określonych w odrębnych przepisach kontrola skarbowa obejmuje ponadto:**

1. badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych, a także cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu;
2. rozpoznawanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z obrotem z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową, naruszających prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, wprowadzania na polski obszar celny i wyprowadzania z tego obszaru środków płatniczych pochodzących z przestępstw, a także ściąganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych;
3. zapobieganie i ujawnianie przestępstw, o których mowa w [art. 228-231 Kodeksu karnego](#), popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach

organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

**Kontrola skarbowa obejmuje** także kontrolę oświadczeń majątkowych osób zobowiązanych do ich składania na podstawie art. 24h ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym - Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm. (art. 24h ust. 9-11 ustawy o samorządzie gminnym), art. 25c ust. 1 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym – Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm. (art. 25c ust. 9-11 ustawy o samorządzie owiatowym), art. 27c ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa - Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm. (art. 27c ust. 9-11 ustawy o samorządzie województwa).

### **Kontroli skarbowej podlegają:**

1. zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych;
2. wydatkujący, przekazujący i otrzymujący środki, publiczne oraz środki pochodzące z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych, podlegającymi zwrotowi;
3. zobowiązani do wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków, o których mowa w pkt 2,
4. władający i zarządzający mieniem państwowym;
5. jednostki wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa;
6. beneficjenci poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa oraz podmioty, za które Skarb Państwa poręczył lub gwarantował;
7. osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra, zobowiązane do składania oświadczeń o stanie majątkowym;
8. jednostki organizacyjne administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym urząd obsługujący tego ministra.

Kontroli skarbowej podlegają także płatnicy i inkasenci podatków i innych należności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej.

**Kontroli skarbowej nie podlega** celowość i sposób wykorzystania środków budżetowych oraz mienia państwowego na cele specjalne w jednostkach organizacyjnych podległych, podporządkowanych lub nadzorowanych przez Ministra Obrony Narodowej, w Policji, Państwowej Straży Pożarnej, Straży Granicznej, Biurze Ochrony Rządu oraz w jednostkach organizacyjnych Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu.

# Najistotniejsze różnice między kontrolą podatkową a kontrolą skarbową

Michał Szychowski - Frąckowiak Grant Thornton

## Wstęp

Celem wskazania istotnych różnic między kontrolą podatkową a kontrolą skarbową, należy na wstępie przypomnieć, że postępowanie prowadzone przez Naczelnika Urzędu Skarbowego może przebiegać następująco:

1. zostaje wszczęte postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV Ordynacji podatkowej (dalej "O.p"), które kończy się wydaniem decyzji, albo
2. wpieryw zostaje wszczęta kontrola podatkowa, opisana w poprzednim artykule, która po jej zakończeniu jest przyczynkiem do wszczęcia ww. postępowania podatkowego.

## Cel kontroli skarbowej

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. Oprócz więc sprawdzania wywiązywania się z wykonywanych obowiązków podatkowych może ona dotyczyć np. sposobu gospodarowania środkami z Unii Europejskiej i mieniem Skarbu Państwa (czego nie obejmuje kontrola podatkowa prowadzona przez Naczelnika Urzędu Skarbowego) Kontrola skarbowa obejmuje z reguły większe firmy, choć zdarza się w praktyce, że jest ona wszczynana wobec osób fizycznych w zakresie kontroli dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nie ujawnionych.

## Kto prowadzi kontrolę skarbową

Kontrolę skarbową sprawują organy kontroli skarbowej, którymi są Minister Finansów, jako naczelny organ kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej oraz dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. W praktyce czynności kontrolne wykonują upoważnieni pracownicy Urzędu Kontroli Skarbowej.

Natomiast w przypadku kontroli podatkowej, jest ona prowadzona najczęściej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego. Poza tym, może być prowadzona przez Naczelnik Urzędu Celnego, Wójta, Burmistrza (Prezydenta miasta), Starostę albo Marszałka Województwa. Prowadzą ją upoważnieni pracownicy ww. organów podatkowych.

## Kogo dotyczy kontrola skarbowa

W odróżnieniu od kontroli podatkowej prowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, która dotyczy wyłącznie podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, kontrola skarbowa może objąć podatników, płatników, inkasentów, osoby trzecie (tj. w określonym przypadku np. rozwiedzonego małżonka podatnika, członków jego rodziny), następców prawnych, a ponadto: władających i zarządzających mieniem państwowym, jednostki wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa, jednostki organizacyjne administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległe Ministrowi Finansów, w tym urząd obsługujący tego ministra itd.

## **Wszczęcie kontroli skarbowej (postępowanie kontrolne)**

### **Tryb zwykły**

Wszczęcie postępowania kontrolnego następuje z urzędu w formie postanowienia. Datą wszczęcia postępowania kontrolnego jest dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. Warto wspomnieć, że przepisy u.o.k.s. nie przewidują możliwości doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia postępowania kontrolnego osobie ustanowionej w trybie art. 281a O.p., jako stałemu "zastępcy" podmiotu do spraw kontroli. Czyli m.in. podatnicy, nie mogą, w formie pisemnej, wyznaczyć osoby fizycznej, która będzie upoważniona do ich reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej, oraz zgłosić tę osobę Dyrektorowi Urzędu Kontroli Skarbowej. Jak się wydaje, wyjątkiem od tej reguły jest sytuacja, gdy postępowanie kontrolne jest wszczynane w trybie określonym w art. 13 ust. 9 u.o.k.s., o czym niżej.

### **Tryb wyjątkowy**

Artykuł 13 ust. 9 u.o.k.s. dotyczy wszczęcia postępowania kontrolnego w "wyjątkowym" trybie, poprzez okazanie legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych kontrolowanemu albo członkowi zarządu, wspólnikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania (jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej), albo "zastępcy" podmiotu kontrolowanego (ustanowionemu zgodnie z art. 281a O.p.). Wyjątkowy tryb wszczęcia postępowania kontrolnego musi być jednak uzasadniony okolicznościami faktycznymi uzasadniającymi niezwłoczne podjęcie kontroli. Nie sposób wskazać generalnie, jakie okoliczności faktyczne mogą uzasadniać wszczęcie kontroli w tym trybie. Jest to bowiem wypadkowa konkretnej sytuacji. Z pewnością jednak chodzi tutaj o tego rodzaju okoliczności, które wskazują i uprawdopodobniają istnienie zjawisk, do zwalczania których powołana jest kontrola skarbowa. Wszczęcie kontroli w tym trybie może uzasadniać: ujawnienie towarów, co do których istnieje podejrzenie, że pochodzą z przemytu celnego, ujawnienie działalności gospodarczej w okolicznościach wskazujących, że fakt jej prowadzenia został ukryty przed organami państwowymi (w tym podatkowymi), wykrycie produkcji wyrobów akcyzowych podlegających szczególnego nadzorowi podatkowemu, poza systemem tego nadzoru.

Warto podkreślić, iż w takiej sytuacji kontrolowanemu należy niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli skarbowej, doręczyć postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego. Jeżeli obowiązek doręczenia postanowienia zostanie naruszony, to wówczas dokumenty z czynności kontrolnych nie mogą stanowić dowodu, chyba że nie jest możliwe ustalenie danych identyfikujących kontrolowanego. Jednak nawet wówczas istnieje obowiązek doręczenia upoważnienia, jeżeli tylko dane te zostaną ustalone.

## **Wszczęcie kontroli podatkowej prowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego**

### **Tryb zwykły**

Co do zasady, kontrola podatkowa wszczynana przez Naczelnika Urzędu Skarbowego rozpoczyna się w momencie doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia. Kontrolujący muszą się wylegitymować. Formalności te załatwiają z kontrolowanym albo z reprezentującą go osobą (pełnomocnikiem) lub osobą fizyczną, zastępującą kontrolowanego w trakcie kontroli podatkowej, ustanowioną w ww. trybie art. 281a O.p. Jeżeli kontrolowana jest osoba prawna (np. spółka z o.o.) lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej (np. spółka jawna, cywilna), to - jak wyżej zauważyłem - upoważnienie wręcza się członkowi zarządu, wspólnikowi lub innej upoważnionej osobie.

### **Tryb wyjątkowy**

Do rozpoczęcia kontroli podatkowej wystarczy czasami tylko okazanie legitymacji służbowej. Dotyczy to sytuacji, gdy istnieje ryzyko utraty materiału dowodowego lub istnieje uzasadnione prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W takiej

sytuacji upoważnienie trzeba dostarczyć kontrolowanemu w ciągu 3 dni. W przeciwnym razie dokumenty z czynności kontrolnych nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że nie można ustalić danych identyfikujących kontrolowanego (wtedy upoważnienie doręczane jest dopiero po ich ustaleniu).

### **Wszczęcie kontroli podatkowej w ramach postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej.**

Organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Zaznaczyć trzeba dla celów dalszych rozważań, że - na gruncie u.o.k.s. określenie:

1. postępowanie kontrolne - oznacza postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV O.p.,
2. kontrola podatkowa - oznacza kontrolę, o której mowa w dziale VI O.p.

#### **Tryb zwykły**

Kontrola podatkowa w ramach postępowania kontrolnego jest wszczynana na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez organ kontroli skarbowej. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej jest wydawane przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej lub Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Czynności kontrolne przeprowadzają upoważnieniu pracownicy Urzędu Kontroli Skarbowej po okazaniu legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych.

#### **Tryb wyjątkowy**

Również w tym przypadku, kontrola podatkowa może być wszczęta w wyjątkowym trybie, o którym była mowa wyżej (art. 13 ust. 9 u.o.k.s.). W tym przypadku możliwe jest więc wszczęcie kontroli podatkowej poprzez czynności podjęte wobec stałego zastępcy do spraw kontroli podmiotu kontrolowanego (to jest osoby, o której mowa w art. 281a O.p.). Po wszczęciu kontroli podatkowej w powyższym wyjątkowym trybie kontrolowanemu należy niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego oraz upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Jak wyżej zauważyłem, jeżeli obowiązek doręczenia upoważnienia do prowadzenia kontroli oraz postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego zostanie naruszony, to wówczas dokumenty z czynności kontrolnych nie mogą stanowić dowodu, chyba że nie jest możliwe ustalenie danych identyfikujących kontrolowanego. Jednak nawet wówczas istnieje obowiązek doręczenia upoważnienia, jeżeli tylko dane te zostaną ustalone.

### **Prawa i obowiązki uczestników postępowania kontrolnego**

Prawa i obowiązki uczestników postępowania kontrolnego wyznaczają prawne ramy, w których postępowanie to powinno się toczyć. Podstawowym obowiązkiem podmiotu kontrolowanego jest umożliwienie organowi kontroli skarbowej przeprowadzenie postępowania kontrolnego, a więc zarówno wszczęcie postępowania, jak i przeprowadzenie poszczególnych czynności postępowania oraz wydanie rozstrzygnięcia. Uszczegółowienie obowiązków kontrolowanego znalazło się w przepisach działu VI Ordynacji podatkowej, do których odsyła art. 31 ust. 1 u.o.k.s. De facto więc, zakres praw i obowiązków obu stron wyznaczają - co do zasady - opisane już przepisy regulujące kontrolę podatkową.

Warto jednak dodać, że uprawnienia kontrolujących na gruncie u.o.k.s. są znacznie większe, aniżeli np. Naczelnika Urzędu Skarbowego na gruncie przepisów O.p. Z u.o.k.s. wynika, że inspektorzy i

pracownicy Urzędu Kontroli Skarbowej mają prawo m.in. do legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, zatrzymywania i przeszukiwania osób oraz przeszukiwania pomieszczeń, bagażu i ładunku w trybie i przypadkach określonych w przepisach Kodeksu postępowania karnego i Kodeksu karnego skarbowego, zatrzymywania pojazdów i innych środków przewozowych w celu przeprowadzenia kontroli przewożonych towarów lub dokumentów przewozowych dotyczących tych towarów, a także badania towarów i pobierania ich próbek, oraz przeprowadzenia kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika pojazdu mechanicznego. Mają oni też prawo do stosowania następujących środków przymusu bezpośredniego, m.in.: siły fizycznej, indywidualnych technicznych i chemicznych środków lub urządzeń przeznaczonych do obezwładniania i konwojowania osób albo do zatrzymywania oraz unieruchamiania pojazdów mechanicznych i innych środków przewozowych. Mogą również przeprowadzać czynności wywiadu skarbowego na zasadach określonych w u.o.k.s. Ponadto, na pisemne żądanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej, wydane w związku z wszczętym postępowaniem przygotowawczym w sprawie o przestępstwa i wykroczenia oraz przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, banki są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji dotyczących podejrzanego w zakresie:

- \* posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków,
- \* posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków,
- \* zawartych umów kredytowych lub umów pożyczki, a także umów depozytowych,
- \* nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi,
  - obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi.
  -

### **Czas trwania postępowania kontrolnego**

W związku z tym, że zgodnie z art. 31 u.o.k.s. w zakresie nieuregulowanym w u.o.k.s. do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy O.p., kwestie związane z czasem trwania postępowania kontrolnego, jego przedłużaniem są regulowane na podobnych zasadach jak w O.p., z tą jednak różnicą, że organów kontroli skarbowej nie dotyczą określone w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej limity czasowe kontroli przedsiębiorców. Jeżeli więc Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wszczął w trakcie postępowania kontrolnego kontrolę podatkową, to nie musi się przejmować limitami czasowymi. Również nie dotyczy go zakaz prowadzenia więcej niż jednej kontroli tego samego przedsiębiorcy.

### **Protokół**

W przypadku, gdy kontrolę podatkową prowadzi Naczelnik Urzędu Skarbowego jej przebieg jest dokumentowany w protokole. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą np. kamery, magnetofonu itp. Protokół kontroli zawiera 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 przedmiotem kontroli, pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji. Załącznikami do protokołu kontroli są protokoły z zeznań świadków oraz opinii biegłych itd. Protokół jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu.

Tożsamy obowiązek sporządzenia protokołu, według art. 291 O.p. dotyczy, sytuacji, gdy w ramach postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej zostanie wszczęta i zakończona kontrola podatkowa.

Odmienne będzie wyglądać sytuacja, gdy Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej nie wszczął kontroli podatkowej w trakcie postępowania kontrolnego (de facto więc prowadzone było wyłącznie postępowanie kontrolne). Wtedy nie sporządza się końcowego protokołu z postępowania kontrolnego, stanowiącego jakby podsumowanie wszystkich ustaleń.

### **Zakończenie postępowania kontrolnego**

Na wstępie warto przypomnieć, że kontrola podatkowa, prowadzona przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli. W związku z tym, że organ kontroli skarbowej może przeprowadzić kontrolę podatkową na podstawie tych samych przepisów działu VI O.p., to moment jej zakończenia jest w tym przypadku tożsamy.

W obu sytuacjach, 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. Kontrolujący jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania oraz zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń ww. w terminie, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli. Fakt ten ma istotne znaczenie, gdyż w sytuacji, gdy Urząd Skarbowy na podstawie ustaleń poczynionych w trakcie kontroli, dokonana wszczęcia postępowania podatkowego ("wymiarowego"), to podatnik nie traci wprawdzie możliwości składania wyjaśnień w ramach postępowania podatkowego (albo postępowania kontrolnego), niemniej - przyjęć należy, że - nie może jednak kwestionować ustaleń wynikających z protokołu kontroli podatkowej.

W odróżnieniu od kontroli podatkowej wszczętej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, postępowanie kontrolne (w ramach którego została wszczęta kontrola podatkowa) nie kończy się na doręczeniu kontrolowanemu protokołu kontroli, ale trwa nadal i kończy się wydaniem:

1. decyzji - gdy ustalenia dotyczą podatków oraz opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa,
2. wynikiem kontroli - gdy ustalenia nie dotyczą podatków (np. dotyczą cła) albo gdy dotyczą kontroli celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych, podlegającymi zwrotowi,
3. postanowieniem - gdy w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

Podsumowując, biorąc pod uwagę specyfikę postępowania kontrolnego, należy odróżniać od siebie dwa momenty: po pierwsze - chwilę zakończenia kontroli podatkowej prowadzonej przez organa kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego, po drugie zaś - moment zakończenia samego postępowania kontrolnego. Kontrola podatkowa (prowadzona przez organa kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego) zostaje zakończona w dniu doręczenia kontrolowanemu protokołu kontroli. Kontrolowany ma prawo złożyć zastrzeżenia oraz wyjaśnienia dotyczące treści protokołu kontroli. Rozpatrzenie tych zażaleń i wyjaśnień będzie miało miejsce w toku postępowania kontrolnego. Ono bowiem obecnie nie jest zamknięte poprzez sam fakt doręczenia protokołu kontroli. Kończy się dopiero z chwilą wydania przez organ kontroli skarbowej odpowiednio decyzji, wyniku kontroli albo postanowienia.



## Korekta deklaracji

Co do zasady, uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania kontrolnego - w zakresie objętym tym postępowaniem. Niemniej, w odróżnieniu od wcześniej obowiązujących regulacji zawartych w u.o.k.s., istnieje obecnie możliwość skutecznego skorygowania deklaracji w trakcie trwania postępowania kontrolnego. Warunkiem koniecznym (o czym dalej) jest jednak wszczęcie w trakcie postępowania kontrolnego kontroli podatkowej, która kończy się sporządzeniem ww. protokołu. Taka korekta jest również możliwa, gdy kontrola podatkowa prowadzona przez organ kontroli skarbowej dotyczyła podatku VAT.

\* Jak pamiętamy w przypadku zakończenia kontroli podatkowej, prowadzonej przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, korekta w zakresie podatku VAT jest w praktyce niemożliwa. Potwierdza to pismo Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 8 sierpnia 2005 r., znak SP 1/618/8012-110-2024/05/EB, z którego wynika, że art. 81b § 3 O.p. należy rozumieć w ten sposób, iż korekta jest możliwa, gdy zakończona kontrola nie wykazała nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług. Korekta deklaracji złożona w tym przypadku będzie prawnie skuteczna. Jedynie w sytuacji, gdy kontrola podatkowa wykaże nieprawidłowości, a zebrany w toku kontroli materiał dowodowy będzie przyczynkiem do wszczęcia postępowania podatkowego, korekta deklaracji VAT-7 nie będzie prawnie skuteczna.

Jeżeli jednak, organ kontroli skarbowej nie przeprowadzi kontroli podatkowej w trakcie postępowania kontrolnego, to - niestety - nie będzie możliwa w ogóle korekta, o której niżej mowa. Możliwość jej dokonania jest bowiem zastrzeżona wyłącznie dla kontrolowanego po doręczeniu protokołu z kontroli podatkowej.

W art. 14 c u.o.k.s. wskazano, że kontrolowany może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, skutecznie skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową. Na możliwość skorygowania deklaracji kontrolujący wskazuje w protokole kontroli. Ponadto, uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania kontrolnego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Kontrolowany ma obowiązek, nie później niż w terminie 3 dni, zawiadomić organ kontroli skarbowej o złożeniu do właściwego organu podatkowego deklaracji korygującej oraz w pisemnym uzasadnieniu przyczyn korekty wskazać w szczególności, że korekta deklaracji jest związana z postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organ kontroli skarbowej. Natomiast, organ podatkowy niezwłocznie winien poinformować właściwy organ kontroli skarbowej o złożeniu korygującej deklaracji w tym trybie.

Warto również zwrócić uwagę, iż z przepisów u.o.k.s. nie wynika, że aby dokonać - na podstawie art. 14c u.o.k.s. - skutecznej korekty deklaracji podatkowej, po doręczeniu protokołu kontroli podatkowej, należy skorygować w całości stwierdzone nieprawidłowości. W praktyce zdarza się, że organy kontroli skarbowej formułują takie stanowisko. W mojej ocenie, jest ono nieuzasadnione. Takiej podstawy prawnej nie można wywodzić z art. 24 ust. 2 pkt b u.o.k.s., który to przepis stanowi jedynie, że w przypadku korekty wszystkich stwierdzonych nieprawidłowości, organ kontroli skarbowej winien wydać wynik kontroli. Jak się wydaje, w przypadku korekty części nieprawidłowości przez kontrolowanego, organ kontroli skarbowej winien wydać w pozostałym zakresie decyzję, uwzględniającą złożoną korektę. Uważam, że gdyby intencją Ustawodawcy było, że kontrolowany może skutecznie dokonać jedynie takiej korekty, jaka uwzględnia wszystkie stwierdzone nieprawidłowości, to zawarłby w u.o.k.s. (czego nie zrobił) przepis o treści np. "Korekta, o której mowa w art. 14 c, wywołuje skutki prawne wyłącznie wtedy, gdy obejmuje wszystkie stwierdzone nieprawidłowości opisane w protokole kontroli podatkowej".

Co do zasady, po zakończeniu czynności kontrolnych urząd kontroli skarbowej wydaje decyzję (gdy stwierdził nieprawidłowości) bądź wynik kontroli (gdy nie stwierdzono nieprawidłowości) albo postanowienie. Decyzja jest przesyłana do urzędu skarbowego, który dalej prowadzi sprawę.

## Podsumowanie

1. Kontrola podatkowa prowadzona przez Naczelnika Urzędu Skarbowego dotyczy zdecydowanie węższego grona podmiotów, aniżeli kontrola skarbową. Nie dotyczy osób trzecich (np. rozwiedzionego małżonka podatnika, członków jego rodziny), ponoszących odpowiedzialność podatkową za zobowiązania podatnika. Również przedmiotowy zakres kontroli skarbowej, a także uprawnienia przysługujące organowi kontroli skarbowej są zdecydowanie szersze.

2. Kontrola podatkowa prowadzona przez Naczelnika Urzędu Skarbowego może być wszczęta z chwilą doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia osobie fizycznej, zastępującej kontrolowanego w trakcie kontroli podatkowej, ustanowionej w trybie art. 281a O. p. Zasada ta nie ma zastosowania w przypadku kontroli skarbowej wszczynanej w zwykłym trybie, chyba, że jej wszczęcie nastąpi w trybie wyjątkowym (art. 13 ust. 9 u.o.k.s.).

3. Kontrola podatkowa prowadzona przez Naczelnika Urzędu Skarbowego zostaje zakończona z chwilą doręczenia protokołu kontroli podatkowej. Natomiast kontrola skarbową kończy się z chwilą wydania przez organ kontroli skarbowej odpowiednio decyzji, wyniku kontroli albo postanowienia.

4. Kontrola podatkowa nie może przekraczać czasu trwania określonego w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Co do zasady, nie można równocześnie podejmować i prowadzić więcej niż jednej kontroli działalności wobec danego przedsiębiorcy. Zasady te nie dotyczą kontroli podatkowej wszczętej przez organ kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego.

5. W przypadku, gdy kontrola podatkowa prowadzona przez Naczelnika Urzędu Skarbowego wykazała nieprawidłowości w zakresie podatku od towarów i usług, po jej zakończeniu nie ma możliwości - co do zasady - dokonania korekty deklaracji VAT-7. Ograniczenie to nie dotyczy kontroli skarbowej, gdzie w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli podatkowej (wszczętej i zakończonej w ramach postępowania kontrolnego), można skutecznie skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację VAT-7.