

Włodzimierz Nykiel*
Michał Wilk**

DOPUSZCZALNOŚĆ ŻĄDANIA WYDANIA PRZEZ DORADCĘ PODATKOWEGO DOKUMENTACJI KSIĘGOWEJ PODATNIKA ORGANOM KONTROLI SKARBOWEJ W TOKU POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO POZA PROCEDURĄ KONTROLI PODATKOWEJ

Treść: Uwagi wstępne — Postępowanie kontrolne a postępowanie podatkowe — Prawa i obowiązki podatnika oraz organu podatkowego w ramach kontroli podatkowej jako procedury o szczególnym charakterze — Praktyka niewszczywania kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej jako obejście prawa podatkowego a zasada legalizmu — Żądanie wydania dokumentacji podatnika w toku kontroli podatkowej jako czynność kontrolna sensu stricto — Niewydanie dokumentacji organom kontroli skarbowej jako obowiązek zawodowy doradcy podatkowego — Wnioski

1. UWAGI WSTĘPNE

Dla skutecznego działania organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej konieczne jest wyposażenie tych podmiotów w kompetencje, umożliwiające im efektywne wykonywanie swoich zadań. Trzeba jednak pamiętać, że kompetencje te, szczególnie w zakresie, w jakim ingerują w prawa

* Profesor nauk prawnych, rektor Uniwersytetu Łódzkiego, kierownik Katedry Materialnego Prawa Podatkowego UŁ i Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi.

** Doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, radca prawny i doradca podatkowy.

i wolności jednostek, powinny jednoznacznie wynikać z norm prawa stanowionego i nie mogą być dorozumiane. W tym kontekście wątpliwości budzić może, stosowana w ostatnim czasie, praktyka żądania wydania przez doradcę podatkowego organowi kontroli skarbowej dokumentacji księgowej podatnika bez uprzedniego wszczęcia – w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego – kontroli podatkowej i stosowanie w tym zakresie art. 83 Kodeksu karnego skarbowego¹ (utrudnianie kontroli) w razie niewydania tych materiałów organowi prowadzącemu postępowanie.

Stosownie do art. 1 § 1 k.k.s. „odpowiedzialności karnej skarbowej podlega czyn społecznie szkodliwy, zabroniony pod groźbą kary przez ustawę obowiązującą w czasie jego popełnienia pod warunkiem, że możliwe jest przypisanie winy sprawcy tego czynu”. Zgodnie z art. 83 § 1 k.k.s. „kto osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli skarbowej lub czynności kontrolnych w zakresie szczególnego nadzoru podatkowego udaremnia lub utrudnia wykonanie czynności służbowej, w szczególności kto wbrew żądaniu tej osoby nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej lub księgę lub inny dokument niszczy, uszkadza, czyni beużytecznymi, ukrywa lub usuwa, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych”.

Doradca podatkowy może ponieść odpowiedzialność karną skarbową za utrudnianie kontroli skarbowej tylko wówczas, gdy żądanie, sformułowane m.in. w ramach kontroli skarbowej, znajdowało oparcie w przepisach prawa, a doradcy można przypisać winę umyślną z tytułu popełnienia czynu zabronionego. Oznacza to, że oceniając zakres odpowiedzialności karnej skarbowej doradcy podatkowego w takiej sytuacji konieczne jest ustalenie dwóch kwestii: dopuszczalności żądania wydania całej dokumentacji reprezentowanego podatnika w toku postępowania kontrolnego (poza kontrolą podatkową) oraz, w razie stwierdzenia, że żądanie kontrolujących było zgodne z prawem, ustalenie, czy sprawca działał z zamiarem bezpośrednim bądź choćby ewentualnym (tj. że można przypisać mu winę umyślną zgodnie z art. 4 § 1 i 2 k.k.s.) Niniejszy artykuł koncentruje się na zbadaniu dopuszczalności formułowania tego rodzaju żądania poza kontrolą podatkową przez organ kontroli skarbowej.

¹ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.), dalej: k.k.s.

2. POSTĘPOWANIE KONTROLNE A POSTĘPOWANIE PODATKOWE

Kontrola skarbową, poprzez którą organy kontroli skarbowej realizują swoje zadania ustawowe, wykonywana jest w różnych formach, z których szczególną rolę, w zakresie weryfikacji wywiązywania się podatników z obowiązków nakładanych na nich przez przepisy prawa podatkowego, odgrywa postępowanie kontrolne. W jego ramach organy kontroli skarbowej mogą prowadzić kontrolę podatkową. Właściwe rozumienie terminów „postępowanie kontrolne” oraz „kontrola podatkowa” jest warunkiem *sine qua non* prawidłowego stosowania norm i instytucji prawnych dotyczących weryfikacji rozliczeń podatkowych przedsiębiorców.

Stosownie do art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej² w zakresie nieuregulowanym w ustawie do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej³. Jednocześnie zgodnie z art. 31 ust. 2 pkt 3 u.k.s. przez pojęcie postępowania kontrolnego, użytego w ustawie o kontroli skarbowej rozumieć należy postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale IV o.p., a przez pojęcie kontroli podatkowej – kontrolę prowadzoną zgodnie z przepisami działu VI o.p. („Kontrola podatkowa”). Postępowanie kontrolne, mając charakter jurysdykcyjny, odpowiada, na gruncie procedur stosowanych przez organy kontroli skarbowej, prowadzonemu przez organy podatkowe postępowaniu podatkowemu. Wskazuje na to zarówno system odesłań, o których mowa w przywołanych wyżej przepisach, cele obu tych postępowań jak i rezultaty wykładni systemowej.

Odnosząc się do znaczenia kontroli podatkowej należy zauważyć, że o ile procedura ta ma charakter niezależny względem postępowania podatkowego prowadzonego przez organy podatkowe, to ustawodawca przyjął nieco inny model w odniesieniu do wzajemnych zależności pomiędzy kontrolą podatkową a postępowaniem kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej. Stosownie do art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może, w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego, przeprowadzić kontrolę podatkową. Oznacza to, że kontrola podatkowa, która w toku działań podejmowanych przez organy podatkowe może poprzedzać postępowanie podatkowe, przez organy kontroli skarbowej prowadzona jest w ramach postępowania kontrolnego (w czasie trwania tego postępowania).

² Ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 553 ze zm), dalej: u.k.s.

³ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613), dalej: o.p.

Głównymi celami postępowania podatkowego (postępowania kontrolnego) są: określenie wysokości zobowiązania podatkowego bądź ustalenie wysokości tego zobowiązania. Cele te wynikają z art. 21 § 3 oraz art. 21 § 1 pkt 2 o.p. W myśl art. 21 § 3 o.p. § 3 jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego.

Art. 21 § 1 o.p., rozstrzygając o sposobach i momencie powstawania zobowiązań podatkowych w pkt. 2 wskazuje, że zobowiązanie podatkowe powstaje m.in. z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Oznacza to, że istotą zarówno postępowania podatkowego jak i postępowania kontrolnego jest ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego lub określenie właściwej kwoty zobowiązania podatkowego w sytuacji, w której:

- 1) podatnik nie zapłacił w całości lub w części podatku wykazanego w deklaracji,
- 2) w ogóle nie złożył deklaracji albo
- 3) wysokość podatku wykazanego w deklaracji różni się od wysokości danego zobowiązania podatkowego.

Postępowania te mają zatem charakter wymiarowy i jurysdykcyjny, kończąc się władczym rozstrzygnięciem o prawach i obowiązkach strony, co do zasady w formie decyzji administracyjnej. W związku z tym konieczne jest przyjęcie założenia, zgodnie z którym weryfikacja prawidłowości rozliczeń podatkowych podatnika powinna być przeprowadzona w toku innej, odrębnej od postępowania wymiarowego procedury. Aby określić wysokość zobowiązania podatkowego należałoby wprawdzie przeprowadzić czynności kontrolne, które dawałyby uzasadnione wątpliwości co do tego, czy dany podatnik wywiązuje się z obowiązków nakładanych na niego przez przepisy prawa podatkowego. Ogólna zasada odrębności procedur wymiarowych i kontrolnych znalazła swój wyraz w uregulowaniu w dziale VI o.p. autonomicznego zespołu norm regulujących kontrolę podatkową.

3. PRAWA I OBOWIĄZKI PODATNIKA ORAZ ORGANU PODATKOWEGO W RAMACH KONTROLI PODATKOWEJ JAKO PROCEDURY O SZCZEGÓLNYM CHARAKTERZE

Szczególny charakter kontroli podatkowej jako procedury mającej na celu weryfikację prawidłowości rozliczeń podatnika, wynika z jednej strony z przyznania organom państwa wyjątkowych instrumentów prawnych gwarantujących skuteczność czynności kontrolnych podejmowanych przez kontrolujących. Z drugiej strony polega na wprowadzeniu szeregu mechanizmów chroniących prawa kontrolowanego przed nadużyciami ze strony władz państwowych. Wyraża się to przykładowo w ustanowieniu ograniczeń czasu prowadzenia kontroli podatkowej. Kontrola ta, jako rodzaj „kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy”, o której mowa w art. 77 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁴ poddana jest ograniczeniom zarówno co do długości jej trwania, jak i liczby kontroli podejmowanych w ciągu roku przez organy władzy państwowej. Zgodnie z art. 83 ust. 1 u.s.d.g. czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać (co do zasady, od której wyjątki przewiduje art. 83 ust. 2 u.s.d.g.):

- 1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych,
- 2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych,
- 3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych,
- 4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

Wspomniane wyżej ograniczenia nałożone na organy administracji w zakresie prowadzenia kontroli u przedsiębiorcy wynikają z dostarczenia uciążliwości, jakie wywołują czynności kontrolne w bieżącej działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Ustawodawca, starając się przyjąć optymalną równowagę pomiędzy dwoma wartościami – koniecznością kontroli wykonywania przez przedsiębiorcę obowiązków przewidzianych prawem a zapewnieniem faktycznej możliwości swobodnego wykonywania działalności gospodarczej (która może być istotnie ograniczona w sytuacji nadmiernej intensywności oraz przedłużającego się czasu trwania kontroli prowadzonych u danego przedsiębiorcy), nałożył wyżej wymienione ograniczenia na organy prowadzące czynności kontrolne. Te same względy uzasadniały także wprowadzenie przez ustawodawcę do u.s.d.g. sprzeciwu – jako instrumentu prawnego, za

⁴ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 584 ze zm.), dalej: u.s.d.g.

pomocą którego przedsiębiorca może kwestionować czynności podejmowane przez organ prowadzący czynności kontrolne.

Właściwe rozgraniczenie procedury kontrolnej (kontroli podatkowej) od procedur jurysdykcyjnych (postępowanie podatkowe i postępowanie kontrolne) jest niezbędne z uwagi na fakt, że postępowanie kontrolne i podatkowe nie są uznawane za kontrolę w rozumieniu przepisów u.s.d.g. Oznacza to, że np. organ kontroli skarbowej prowadzący postępowanie kontrolne nie jest związany limitami trwania tej procedury określonymi w wyżej przywołanym art. 83 u.s.d.g., a podatnikowi – stronie postępowania kontrolnego – nie będzie przysługiwało prawo do wniesienia sprzeciwu. Przepisy te będą miały zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do kontroli podatkowej, o ile zostanie wszczęta w ramach postępowania kontrolnego.

Na konieczność rozgraniczenia postępowania podatkowego (postępowania kontrolnego) i kontroli podatkowej wskazuje również przyznanie organom podatkowym dodatkowych, niewymienionych w rozdziale 11 działu IV o.p. (Dowody) instrumentów prawnych, mających bardziej uciążliwy lub ingerencyjny charakter dla przedsiębiorcy, służących kompleksowej weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatnika. Do przykładów tego rodzaju unormowań zaliczyć można przykładowo:

- 1) prawo żądania złożenia przez kontrolowanego oświadczenia o stanie majątkowym na dany dzień pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 285a § 3 o.p.) – o ile zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany będący osobą fizyczną nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
- 2) prawo do uzyskania asysty Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że kontrolujący natrafiają na opór kontrolowanego uniemożliwiający lub utrudniający przeprowadzenie czynności kontrolnych (art. 286a o.p., który stanowi również podstawę prawną dla wydania rozporządzenia ministra spraw wewnętrznych, szczególnie regulującego tryb udzielania takiej asysty),
- 3) prawo do żądania przedstawienia przez kontrolowanego i na jego koszt tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw, będących przedmiotem kontroli (art. 287 § 1 pkt 2 o.p.),
- 4) prawo do żądania złożenia wyjaśnień przez kontrolowanego dotyczących przedmiotu kontroli (art. 287 § 3 o.p.); należy przy tym zauważyć, że w postępowaniu podatkowym (postępowaniu kontrolnym poza procedurą kontroli podatkowej) organ podatkowy może pobrać pisemne oświadczenie

- od strony wyłącznie na jej wniosek, konsekwentnie, przesłuchanie strony możliwe jest tylko po wyrażeniu przez nią zgody (art. 199 o.p.),
- 5) prawo do wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego w celu m.in. dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, pomieszczeń bądź rzeczy w sytuacjach i w trybie szczegółowo unormowanych w art. 288 o.p., a także
 - 6) prawo żądania wydania przez kontrolowanego akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli (art. 286 § 1 pkt 4 o.p.) w przypadkach ściśle określonych w powołanym przepisie.

Wyżej przedstawione instrumenty prawne są zastrzeżone dla kontroli podatkowej i mogą być wykorzystane tylko w jej ramach. Stanowi to wyraz przyjęcia równowagi pomiędzy kompetencjami organów podatkowych prowadzących czynności kontrolne a prawami podatnika. Skoro, ze względu na potrzebę zapewnienia skuteczności kontrolom podatkowym wyposaża się kontrolujących w środki prawne o bardziej ingerencyjnym charakterze lub instrumenty wiążące się ze znacznymi uciążliwościami dla kontrolowanego (jak np. żądanie wydania akt, ksiąg i innych dokumentów podatnika), to uzasadnione jest przyznanie w tym zakresie podatnikowi szczególnej ochrony przed nadużyciami ze strony organów państwa. Stąd przyznaje się podatnikowi uprawnienia oraz nakłada na kontrolujących określone ograniczenia, wynikające m.in. z u.s.d.g. (ale także z samej Ordynacji podatkowej), mające zastosowanie w ramach kontroli przedsiębiorcy – w tym kontroli podatkowej. Jednocześnie jednak, aby zagwarantować efektywność realizacji tych założeń konieczne jest przyjęcie, że te czynności, które mają charakter *stricte* czynności kontrolnych (tj. czynności, które stanowią wyraz poszerzenia uprawnień organów podatkowych przysługujących im w toku innych procedur podatkowych, w tym w szczególności postępowania podatkowego), mogą być dokonywane wyłącznie w ramach kontroli podatkowej.

Innymi słowy, jeśli organ podatkowy bądź organ kontroli skarbowej w danej sprawie uzna, że zachodzi konieczność przekazania przez podatnika akt, ksiąg bądź innej dokumentacji, to czynność taka powinna być dokonana w ramach kontroli podatkowej i to tylko w razie spełnienia przesłanek określonych w art. 286 § 2 pkt 2 o.p. Nie ulega przy tym wątpliwości, że pozostałe czynności kontrolne, do których uprawnieni są kontrolujący na podstawie art. 286 § 1 o.p., o ile nie mają charakteru swoistego dla kontroli podatkowej, tj. nie poszerzają uprawnień organów podatkowych, wykonywanych na podstawie rozdziału 11 działu IV Ordynacji podatkowej (Dowody), mogą być dokonywane zarówno w toku kontroli podatkowej jak i postępowania podat-

kowego. Przykładem tego rodzaju czynności może być chociażby przesłuchanie świadków (czynność uregulowana w art. 196 o.p.) czy zasięgnięcie opinii biegłych (art. 197 o.p.). Jeśli jednak dana czynność podlega wyczerpującej regulacji w przepisach działu VI o.p. (Kontrola podatkowa) a dopuszczalność jej dokonania jest warunkowana spełnieniem szczegółowych przesłanek, to przeprowadzenie jej poza kontrolą podatkową jest niedopuszczalne.

Wykładnia funkcjonalna, przemawiająca za rozgraniczeniem procedur kontroli podatkowej i postępowania podatkowego (postępowania kontrolnego), opierająca się na konieczności zachowania celu i sensu ograniczeń nakładanych na organy państwa mocą ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i właściwej równowagi pomiędzy uprawnieniami kontrolujących a prawami podatnika, znajduje potwierdzenie w wykładni systemowej. Warto bowiem zauważyć, że zaakceptowanie poglądu, zgodnie z którym organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) są uprawnione do dokonywania wszelkich czynności kontrolnych, opisanych w dziale VI o.p. (Kontrola podatkowa), w toku postępowania podatkowego (postępowania kontrolnego bez wszczynania kontroli podatkowej), byłoby równoznaczne z przyznaniem, że procedura kontroli podatkowej nie ma racji bytu. Ze względu na zakaz wykładni *per non est*, tego sposobu rozumowania nie sposób zaakceptować. W teorii prawa podatkowego nie budzi wątpliwości konieczność odrzucenia hipotez interpretacyjnych, które prowadziłyby do przyjęcia, że fragment danego przepisu nie ma znaczenia dla rezultatów wykładni, co wywodzone jest z idei racjonalności działania ustawodawcy⁵. Argumentując *a fortiori* należały stwierdzić, że tym bardziej nie do przyjęcia byłoby rozumowanie, które pozabawiałoby znaczenia całego zespołu norm prawnych, w tym wypadku – regulacji kształtujących procedurę kontroli podatkowej.

4. PRAKTYKA NIEWSZCZYNANIA KONTROLI PODATKOWEJ PRZEZ ORGANY KONTROLI SKARBOWEJ JAKO OBEJŚCIE PRAWA PODATKOWEGO A ZASADA LEGALIZMU

Wszczęcie kontroli podatkowej następuje z urzędu w momencie, w którym organ podatkowy bądź organ kontroli skarbowej poweźmie wątpliwości co do prawidłowości rozliczeń podatnika, a ich zweryfikowanie nie jest możliwe ze względu na ograniczone środki prawne, którymi organy te dysponują

⁵ Zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972, s. 128, oraz B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2008, s. 48.

w ramach postępowania podatkowego (kontrolnego). W myśl art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Decyzja, czy w danej sprawie wszczęcie kontroli podatkowej jest potrzebne, należy zatem do organu kontroli skarbowej. Nie oznacza to jednak pełnej dowolności w wyborze sposobu działania administracji podatkowej. Jeśli organ kontroli skarbowej uzna za niezbędne skorzystanie z kompetencji, jakie dają mu przepisy działu VI o.p. (np. okaże się, że stan sprawy wymaga sformułowania żądania wydania całości dokumentacji księgowej przez podatnika czy też jego pełnomocnika), wówczas wszczęcie kontroli podatkowej staje się konieczne.

Należy wyraźnie podkreślić, że podjęcie czynności kontrolnych *sensu stricto*, tj. skorzystanie z instrumentów prawnych zastrzeżonych dla kontroli podatkowej, bez wszczęcia tej kontroli powinno być ocenione jako obejście prawa przez organy kontroli skarbowej i naruszenie zasady legalizmu (praworządności). Zgodnie z art. 120 o.p. organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) działają na podstawie przepisów prawa. Przepis ten znajduje oparcie w art. 7 Konstytucji RP, stosownie do którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Naruszenie tej zasady powinno być ocenione jednoznacznie negatywnie nie tylko ze względu na zagrożenie praw podatników, ale przede wszystkim z uwagi na naruszenie interesu publicznego. Jak trafnie wskazuje się w literaturze pozycja prawna organu podatkowego różni się od sytuacji podatnika, który uprawniony jest do wszelkich działań, które nie są sprzeczne z prawem. Organ podatkowy jest obowiązany działać na podstawie i w granicach prawa⁶, a obejście przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (w tym w szczególności limitów czasu kontroli) jest działaniem szczególnie niebezpiecznym dla porządku prawnego jako takiego.

Jak już wspomniano postępowanie kontrolne, prowadzone przez organy kontroli skarbowej na podstawie u.k.s., nie stanowi kontroli, o której mowa w u.s.d.g. Zaakceptowanie poglądu, zgodnie z którym dokonywanie czynności *stricte* kontrolnych możliwe jest poza procedurą kontroli podatkowej prowadziłoby do absurdalnych rezultatów. Z jednej strony oznaczałoby przyznanie organom podatkowym (organom kontroli skarbowej) pełni kompetencji kontrolnych, z drugiej zaś pozbawiałoby podatników uprawnień przyznanych przez ustawodawcę ze względu na zwiększoną ingerencyjność tych czynności.

⁶ B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, Przegląd Podatkowy 2011, nr 5, s. 10.

5. ŻĄDANIE WYDANIA DOKUMENTACJI PODATNIKA W TOKU KONTROLI PODATKOWEJ JAKO CZYNNOŚĆ KONTROLNA *SENSU STRICTO*

Uprawnienie do żądania wydania dokumentacji podatnika stanowi, jak już wspomniano, instrument weryfikacji prawidłowości wywiązywania się przez podatników z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, zastrzeżony dla kontroli podatkowej. Wynika to z jednej strony z umiejscowienia regulacji prawnej w tym zakresie w obrębie działu VI o.p. oraz uwarunkowania możliwości jego zastosowania koniecznością spełnienia szczegółowych przesłanek.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że zasadą przyjętą przez ustawodawcę jest prowadzenie czynności kontrolnych w siedzibie podatnika. Wynika to z art. 285a § 1 o.p., zgodnie z którym czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia. 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.

Na zasadzie wyjątku, sformułowanego w art. 285b o.p., kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Wyjątkowość żądania wydania dokumentacji organowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej) wynika z brzmienia art. 286 § 2 pkt 2 o.p. Zgodnie z tym przepisem kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, akt, ksiąg i innych dokumentów:

- a) w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub
- b) gdy podatnik nie zapewnia kontrolującym warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, a w szczególności nie udostępnia kontrolującym samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

Oznacza to, że o ile tylko w danej sprawie kontrolowany zapewnia warunki wykonywania czynności kontrolnych, to żądanie wydania dokumenta-

cji przez podatnika może nastąpić dopiero po przeprowadzeniu innych czynności dowodowych, które wskazywałyby na jej nierzetelność. Jest to istotne, ponieważ w razie braku spełnienia tych przesłanek kontrolujący są uprawnieni wyłącznie do żądania udostępnienia tej dokumentacji (a nie jej wydania). Stanowi o tym jednoznacznie art. 286 § 1 pkt 4 o.p., w myśl którego kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia do przeprowadzenia kontroli są uprawnieni do żądania 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. Prawo to przysługuje zatem kontrolującym bez względu na to, czy na podstawie art. 286 § 2 pkt 2 o.p. zostały spełnione przesłanki wydania dokumentacji, o których mowa powyżej.

Na dostępność instrumentu prawnego przewidzianego w art. 286 § 2 pkt 2 o.p. wyłącznie w ramach kontroli podatkowej wskazuje także ta część tego przepisu, w której stwierdza się, że organ podatkowy może zażądać wydania dokumentacji podatnika wyłącznie „na czas trwania kontroli”. Żądanie wydania organowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej) dokumentacji księgowej przez podatnika jest zatem niedopuszczalne poza okresem trwania kontroli podatkowej – a zatem zarówno po jej zakończeniu, jak i przed wszczęciem.

6. NIEWYDANIE DOKUMENTACJI ORGANOM KONTROLI SKARBOWEJ JAKO OBOWIĄZEK ZAWODOWY DORADCY PODATKOWEGO

Stosownie do art. 37 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym⁷ doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Tajemnica zawodu doradcy podatkowego stanowi fundament wykonywania zawodu doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, wyznaczony przez art. 37 ust. 1 u.d.p., precyzowany jest przez art. 6 Zasad etyki doradców podatkowych⁸. Zgodnie z art. 6 ust. 2 Zasad etyki obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej obejmuje wszystkie

⁷ Ustawa z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2011 r., poz. 213 ze zm.), dalej: u.d.p.

⁸ Załącznik do uchwały nr 32/2014 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z 11 lutego 2014 r., dalej: Zasady etyki.

uzyskane przez doradcę podatkowego informacje, w szczególności zawarte w materiałach utrwalonych w jakiegokolwiek formie.

Nie powinno ulegać wątpliwości, że tajemnica zawodowa doradcy podatkowego nie obejmuje tych materiałów klienta, które ten ma obowiązek udostępnić bądź wydać organom państwowym na ich żądanie sformułowane w odpowiednim trybie i na podstawie przepisów prawa. *A contrario* oznacza to jednak, że udostępnienie czy wydanie takiej dokumentacji organowi podatkowemu (organowi kontroli skarbowej) na podstawie wadliwego wezwania, nie znajdującego oparcia w przepisach prawa podatkowego, stanowiłoby naruszenie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego. Co więcej winno być wówczas odczytywane jako naruszenie generalnego obowiązku kierowania się dobrem klienta i ochrony jego interesów (art. 3 ust. 1 Zasad etyki). Stanowiłoby to przy tym czyn zagrożony odpowiedzialnością dyscyplinarną (art. 63 ust. 1 pkt 1 u.d.p.).

7. WNIOSKI

Postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej ma charakter jurysdykcyjny, a jego celem jest przede wszystkim określenie bądź ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego. Rozstrzygnięcie sprawy przez organ kontroli skarbowej w każdym przypadku wymaga ustalenia całokształtu okoliczności faktycznych mających znaczenie w ocenie sytuacji prawno podatkowej podatnika (art. 122 i 187 § 1 o.p.). W tym celu organ prowadzący postępowanie, w granicach obowiązującego prawa, korzysta z różnorodnych środków dowodowych (art. 180 § 1 o.p.). W sytuacji, w której stan sprawy tego wymaga i konieczne jest wykorzystanie bardziej ingerencyjnych środków prawnych organ kontroli skarbowej może wszcząć kontrolę podatkową.

W ramach tej procedury organ kontroli skarbowej uzyskuje dodatkowe kompetencje do weryfikacji wywiązywania się przez podatników z obowiązków nałożonych na nich przez przepisy prawa podatkowego. Jednym z instrumentów kontrolnych pomocnych w kontroli podatkowej jest prawo żądania wydania akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Trzeba jednak wyraźnie zaznaczyć, że uprawnienie to, kształtowane przez art. 286 § 2 pkt 2 o.p. ma charakter czynności kontrolnej *sensu stricto*, a więc może być wykonywane wyłącznie w ramach kontroli podatkowej po spełnieniu przesłanek szczególnych wymienionych w tym przepisie. W konsekwencji nale-

ży uznać, że żądanie wydania dokumentacji podatkowej organowi kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego, ale poza procedurą kontroli podatkowej, nie znajduje podstaw prawnych i jako takie powinno być uznane za bezprawne i sprzeczne z zasadą praworządności. Nie do zaakceptowania, w demokratycznym państwie prawnym, jest przyjęcie takiego sposobu wykładni i stosowania prawa, który z jednej strony przyznaje organom kontroli skarbowej pełnię kompetencji, a z drugiej pozbawia podatników należnych im uprawnień, przyznanych wolą ustawodawcy przepisami u.s.d.g.

W związku z tym niewydanie dokumentacji organowi kontroli skarbowej przez doradcę podatkowego w takiej sytuacji prawnej nie będzie stanowić czynu zabronionego, opisanego w art. 83 u.k.s. Na marginesie zwracamy uwagę, że przy badaniu warunków odpowiedzialności karnej skarbowej doradców podatkowych w wyżej opisanej sytuacji prawnej należy uwzględnić specyfikę działalności zawodowej wykonywanej przez te podmioty, której elementem jest obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej. Ma to bowiem wpływ na możliwość przypisania im winy.

SUMMARY

THE ADMISSIBILITY OF REQUESTING SUBMITTING THE BOOKS OF THE TAXPAYER BY A TAX ADVISOR IN THE COURSE OF THE AUDITING PROCEEDINGS OUTSIDE THE TAX AUDIT PROCEDURE

Requesting submitting of tax documentation from tax advisor, formulated by a tax audit authority in the course of the audit proceedings outside the procedure of tax audit is inadmissible on the grounds of the regulations of tax law. Such an instrument is reserved exclusively for tax authorities in the course of tax audit procedure.

That being so there are no legal grounds for criminal charges for tax advisor who refuses to submit tax documentation of a taxpayer outside the tax audit procedure.