

MAGDALENA KOWALCZYK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Dokumentowanie czynności postępowania kontrolnego w administracji skarbowej

Każde postępowanie prowadzone zgodnie z przepisami prawa musi być właściwie udokumentowane, gdyż późniejsze jego odtworzenie możliwe jest tylko na podstawie zgromadzonej dokumentacji. Stąd każda czynność postępowania, bez względu na to, czy przeprowadzona została z inicjatywy pracownika jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej, czy też z inicjatywy kontrolowanego, powinna być w odpowiedniej formie utrwalona. Forma zapisania czynności uzależniona jest od jej rodzaju oraz znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy¹.

Czynności kontrolne mające znaczenie dla wyniku kontroli podlegają dokumentowaniu. Postępowanie kontrolne i kontrola podatkowa to postępowania o wysokim stopniu sformalizowania. Formalizm przejawia się m. in. w istnieniu określonych wymogów w zakresie dokumentowania czynności. Udokumentowanie przebiegu kontroli spełnia funkcję gwarancyjną dla podmiotu poddanego kontroli i ma istotne znaczenie dla celów dowodowych. W przypadku powstania wątpliwości, co do prawidłowości postępowania lub jego części, właściwie sporządzona dokumentacja zapewnia ich wyjaśnienie².

¹ Por. I. Lewandowska, *Liczne powinności, trochę uprawnień. Kontrola skarbo-
wa w firmie*, „Rzeczpospolita” 2002, Nr 239, s. 7.

² Por. *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, pod
red. M. Wierzbowskiego, Warszawa 1996, s. 279.

Podstawową formą utrwalenia i zapisu czynności jest protokół, ale ustawodawca dla dokumentowania czynności kontrolnych przewiduje również: adnotację, notatkę służbową, pokwitowanie, zapis obrazu i dźwięku na magnetycznych nośnikach informacji³. Sporządzanie protokołów i adnotacji należy do czynności o charakterze materialno – technicznym, w wyniku których powstają dokumenty urzędowe⁴. Treść i tryb sporządzania tych dokumentów regulują przepisy prawne⁵. Przepisy ustanawiają wymagania formalne i materialne stawiane protokołom oraz adnotacjom w postaci wyliczenia elementów, które muszą w nich być utrwalone. Z właściwie sporządzonego protokołu czy adnotacji musi, bowiem wynikać, jaką czynność przeprowadzono, jaka była jej treść i rezultaty⁶.

1. Protokoły

Protokoły są sporządzane na podstawie zasad oficjalności i pisemności. Zasada pisemności dopuszcza wyjątki, kiedy nie sporządza się protokołu – są one określone w przepisach szczególnych i mają pierwszeństwo przed zwykłym trybem zachowania pisemności⁷.

1.1. Protokół dokumentujący czynność kontrolną

W formie protokołu powinna być udokumentowana każda czynność mająca istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że została ona w inny sposób utrwalona na piśmie⁸. Elementy niezbędne protokołu określono w art. 173 § 1 o.p., który ma zastosowanie wówczas, gdy przepisy szczegółowe doty-

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 lipca 1982 r., sygn. akt II SA 258/82.

⁴ Por. Art. 194 § 1 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r. Nr 8 poz. 60 ze zm.) dalej: Ordynacja podatkowa, o.p.

⁵ Art. 172 § 1 o.p. i art. 5 ust. 2 ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz. U. Nr 130, poz. 1450), który stanowi, że: „Dane w postaci elektronicznej opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu są równoważne pod względem skutków prawnych dokumentom opatrzonym podpisem własnoręcznym, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej”, podobnie art. 13 ust. 2, 3, 4, 5 i 6, art. 14 ust. 4, art. 71 ust. 2 i art. 72 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694) – zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera.

⁶ Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2004*, Wrocław 2004, s. 621-622.

⁷ Art. 126 o.p. wyjątki muszą mieć podstawę w przepisach szczególnych.

⁸ Zob. D. Szubielska, *Kontrola skarbową czyli łamanie procedur kółem*, „Przeгляд Podatkowy” 2003, Nr 10, s. 3-7.

czące sporządzania protokołów nie wprowadzają wymogów indywidualnych. Zgodnie z wymienionym artykułem protokół dokumentujący czynność kontrolną winien zawierać następujące elementy: wskazanie kontrolowanego i osób kontrolujących, określenie miejsca i czasu dokonywania czynności kontrolnej, ustalenia jakie poczyniono w trakcie czynności, sposób w jaki te ustalenia poczyniono, uwagi osób uczestniczących w czynności, jeżeli uwagi takie zostały zgłoszone. Protokół nie powinien określać, ustalać, wyliczać należności budżetowych. Nie może również zawierać wniosków wyciągniętych ze stwierdzonych nieprawidłowości. Protokół dokumentujący dokonanie czynności jest tylko jednym z dowodów w sprawie⁹.

Ustawodawca nie wymienił enumeratywnie wszystkich czynności kontrolnych, które muszą być udokumentowane w formie protokołu, pozostawiając w tym względzie decyzję w rękach organu prowadzącego postępowanie i występujących w jego imieniu pracowników jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej¹⁰.

Z przepisów prawa wynika jednak, że należy sporządzić protokół, m. in. z:

- 1) przyjęcia wniesionego ustnie podania (art. 172 § 2 pkt 1 o.p.),
- 2) przesłuchania strony, świadka i biegłego (art. 172 § 2 pkt 2 o.p.),
- 3) dokonanych oględzin i ekspertyz przy udziale pracownika jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej (art. 172 § 2 pkt 3 o.p.),
- 4) ustnego ogłoszenia postanowienia (art. 172 § 2 pkt 4 o.p.),
- 5) zatrzymania i przeszukania osób (art. 11c ust. 2 ustawa z dnia 28 września 1991r. o kontroli skarbowej¹¹),
- 6) przeszukania pomieszczeń, bagażu i ładunku (art. 11c ust. 2 u.k.s.),
- 7) zatrzymania pojazdu lub innego środka przewozowego (art. 11c ust. 2 u.k.s.):
- 8) sprawdzenia dokumentów u kontrahentów kontrolowanego (art. 13b ust. 1 u.k.s. i art. 274c § 1 o.p.),
- 9) zabezpieczenia zebranych dowodów.

Zgodnie z prawem sporządzony protokół jest dokumentem urzędowym, gdy spełnia wymagania techniki pisarskiej zapewniające wiarygodność. Art. 20

⁹ Por. W. Chróścielewski, J. P. Tarno, *Postępowanie administracyjne. Kompendium dla urzędników i studentów administracji*, Zielona Góra 1999, s. 74-75.

¹⁰ Por. B. Rutkowski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999, s. 176-177.

¹¹ Ustawa z 28 września 1991r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), dalej: ustawa o kontroli skarbowej, u.k.s.

ust. 6 rozporządzenia¹² stanowi, że: skrobania w protokołach są wzbronione, poprawki i uzupełnienia można robić tak, aby wyrazy skreślone w protokole były stwierdzone w protokole przed jego podpisaniem. Również technika białkowanie, tj. zamalowywania białą farbą nie jest dopuszczalna w dokumentach urzędowych¹³.

Wszystkie skreślenia, poprawki, uzupełnienia, poprawienia błędów pisarskich, pomyłek rachunkowych muszą być opisane słownie w tzw. omówieniu protokołu (skreślono wyraz taki a taki i zastąpiono ...) stanowiącym jego integralną część. Następnie zasadnicza treść protokołu wraz z omówieniem poprawek musi zostać odczytana uczestnikom postępowania przed złożeniem podpisów. Spełnienie wymagań formalnych i materialnych przez protokół jest poddane kontroli procesowej wykonywanej przez uczestników protokołowanej czynności urzędowej. Kontrola jest realizowana w dwóch stadiach, pierwsze stanowi zapoznanie się z jego treścią przez odczytanie uczestnikom czynności protokołu, a drugie stanowi akceptacja protokołu przez uczestników składających swój podpis albo dezaprobatę przez odmowę podpisu¹⁴.

1.2. Protokół zeznań

Szczegółne wymogi przewiduje ustawodawca względem protokołu przesłuchania. Protokół taki musi spełniać nie tylko wszystkie wymogi protokołu dokumentującego czynność kontrolną. W przypadku przesłuchania osoby niewładającej językiem polskim zeznania powinny dodatkowo zawierać wskazanie osoby i adresu tłumacza oraz jego podpis. Ponieważ tłumaczenie zeznań z języka obcego w trakcie ich składania oraz przekład do protokołu nie jest tak wierne, aby przenosiło wszystkie znaczenia słów i zwrotów języka obcego, tłumacz ma obowiązek nie tylko autoryzować swoim podpisem przekład utrwalaony w protokole, ale podać swój adres. Może być, bowiem wezwany do udzielania

¹² Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz. U. Nr 36, poz. 341, ze zm.).

¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 1984 r. sygn. akt II S.A. 1314/84 (publikowany OSNA 1984, Nr 2, poz. 114) w którym stwierdzono, że: „Przerobienie przez organ administracji treści decyzji ostatecznej jest niedopuszczalne i – w zależności od sytuacji – czynność taka może być rozpatrywana nawet jako karalne przerobienie dokumentu w rozumieniu prawa karnego”.

¹⁴ Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 622-625.

wyjaśnień w sprawie wątpliwości co do wierności przekładu. Takie wątpliwości mogą powstać w toku dalszych czynności postępowania¹⁵.

Art. 174 § 2 o.p. nie wprowadza szczególnych wymagań, które musi spełnić tłumacz zeznań składanych w języku obcym i dokonujący ich przekładu na język polski do zaprotokołowania. Do protokołu tego można dołączyć załączniki, poza tym aby nabył on walor środka dowodowego, który można wykorzystywać w dalszych czynnościach postępowania, musi on zostać autoryzowany niezwłocznie przez podpis przesłuchiwanego¹⁶.

Ponadto przesłuchiwany powinien być poinformowany o:

- prawie odmowy składania zeznań (art. 196 § 1 o.p.),
- prawie odmowy udzielenia odpowiedzi na poszczególne pytania (art. 196 § 2 o.p.),
- możliwości nałożenia na niego kary porządkowej w przypadku bezzasadnej odmowy złożenia zeznań (art. 262 § 1 pkt 2 o.p.). Kara wynosząca do 2 500,00 zł, nakładana jest w drodze postanowienia (art. 262 § 5 o.p.) przez organ prowadzący postępowanie¹⁷.

1.3. Protokół z dokonania kontroli sprawdzającej

Kontrola sprawdzająca upoważnia do oglądania dokumentów u kontrahenta kontrolowanego podmiotu, może być prowadzona w ramach postępowania kontrolnego w związku z kontrolą podatkową na podstawie art. 13b u.k.s., albo w toku postępowania kontrolnego, poza kontrolą podatkową na podstawie art. 274c o.p. w związku z art. 31 ust. 1 u.k.s. Procedura czynności sprawdzającej w obu przypadkach jest jednakowa i podlega zaprotokołowaniu. Protokół podpisują osoby uczestniczące w czynności sprawdzenia. Opis ustaleń czynności kontrolnej dotyczy dokumentów poddanych badaniu u kontrolowanego,

¹⁵ Ustawa z 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz. U. Nr 90, poz. 999), stanowi iż język polski jest językiem urzędowym. Całe postępowanie prowadzone jest w języku polskim, jak również akta sprawy oraz wydawane protokoły, postanowienia, decyzje, wyniki. Przepisy te nie naruszają praw mniejszości narodowych lub grup etnicznych, gdyż osoby te mogą posługiwać się swoim językiem w sprawach urzędowych, ale wtedy konieczne jest korzystanie z usług tłumacza. Podobnie traktowani są cudzoziemcy, którzy zgodnie z art. 37 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) w czasie pobytu na terytorium Polski są zrównani w prawach i obowiązkach z obywatelami poza wyjątkami przewidzianymi w przepisach.

¹⁶ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 624.

¹⁷ Zob. A. Hanusz, *Podmiotowy charakter zasady zupełności postępowania podatkowego*, „Przegląd Sądowy” 2004, Nr 10, s. 14-34.

gdyż zgodnie z art. 13b ust. 1 u.k.s. oraz art. 274c § 1 o.p. kontrolujący nie może zażądać przedstawienia przez kontrahenta kontrolowanego wszystkich dokumentów wystawionych przez jedną i drugą stronę, a jedynie oznaczone co do rodzaju dokumenty będące w dyspozycji kontrolowanego, które podlegają badaniu co do prawidłowości (poprawności formalnej) i rzetelności. Sprawdzenia dokumentów można dokonać tylko u kontrahenta prowadzącego działalność gospodarczą, tryb ten nie jest możliwy do zastosowania w stosunku do podmiotów nieprowadzących działalności, np. fundacji, stowarzyszeń, partii politycznych, itp. (pod warunkiem, że nie prowadzą one działalności gospodarczej).

1.4. Protokół kontroli – dokumentujący przebieg czynności kontrolnych

Protokół kontroli sporządzany na podstawie art. 290 Ordynacji podatkowej po zakończeniu wszystkich czynności w toku postępowania kontrolnego musi zawierać następujące elementy:

- a) wskazanie kontrolowanego, a więc jego imienia, nazwiska (nazwy), adresu, numeru PESEL, REGON, NIP, adresów zakładów (oddziałów),
- b) wskazanie osób kontrolujących, a więc ich imion i nazwisk, stanowisk służbowych i numerów legitymacji,
- c) określenie przedmiotu i zakresu kontroli, przy czym przedmiot ten nie może wychodzić poza zakres wynikający z upoważnienia do kontroli,
- d) określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli,
- e) opis dokonanych ustaleń faktycznych,
- f) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów,
- g) pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień¹⁸.

Protokół dokumentujący przebieg kontroli może zawierać ustalenia dotyczące badania ksiąg podatkowych w zakresie przewidzianym w art. 193 o.p., tj. ich rzetelności i niewadliwości. Do protokołu mogą być dołączone załączniki, np.: zeznania na piśmie podpisane przez zeznającego, inne dokumenty mające znaczenie dla sprawy. Załączniki wymienia się na końcu protokołu i stanowią one jego integralną część oraz mają znaczenie dowodowe. Protokół musi być sporządzony w dwóch egzemplarzach: jeden egzemplarz pozostaje u kontrolujących, a drugi doręczany jest kontrolowanemu. Oznacza to, że protokół dokumentujący przebieg kontroli podpisują tylko kontrolujący, natomiast kontrolowany potwierdza jedynie jego doręczenie, przy czym chodzi tu nie o doręczenie faktyczne, lecz prawne w rozumieniu art. 144-154 o.p.

¹⁸ Por. G. Młynarczyk, A. Wolny, *Protokół z kontroli podatkowej*, „Monitor Podatkowy” 2003, Nr 11, s. 25-28.

2. Adnotacja

Adnotacja ma formę uproszczonej notatki w aktach, która wskazuje na dokonanie czynności urzędowej określonego rodzaju. Nie jest stosowana w zastępstwie protokołu. Dotyczy ona czynności bieżących postępowania, których podjęcie jest konieczne w celu wyjaśnienia sprawy, ale nie są to czynności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Adnotację sporządza się zgodnie z przepisem art. 177 o. p. dla trzech kategorii czynności urzędowych, tj.:

- w przypadku okoliczności mających bezpośredni związek z istotą sprawy,
- kwestii procesowych wyłaniających się w toku postępowania, które mają wpływ na kolejność, zakres, porządek udziału w postępowaniu jego uczestników,
- sytuacji mających znaczenie dla sprawy i dla toku postępowania.

Przepis art. 177 o.p. stanowi również o dwóch wymaganiach formalnych dotyczących adnotacji, tj.: musi być sporządzona w aktach sprawy jako notatka na istniejącej już karcie, albo na karcie specjalnie włączonej do akt sprawy w tym celu, musi być podpisana przez pracownika, który dokonał utrwalonej w piśmie czynności urzędowej.

Znamion adnotacji nie mają notatki pracownika sporządzone poza aktami sprawy w celu przygotowania się do prowadzenia sprawy lub poszczególnych czynności urzędowych niezależnie od miejsca przechowywania w aktach sprawy, czy poza nimi¹⁹. Ocena, czy dana czynność powinna zostać udokumentowana w formie adnotacji, należy do prowadzącego kontrolę²⁰.

Adnotację odróżniają od protokołu dwa elementy, a mianowicie to, że sporządza się ją tylko dla utrwalenia czynności, które nie muszą być potraktowane jako istotne dla rozstrzygnięcia sprawy (element materialny), jak również to, że wiarygodność i moc dowodową adnotacji zapewnia sam podpis pracownika organu administracyjnego, który ją sporządził (element formalny). Do adnotacji mają zastosowanie przepisy dotyczące protokołów w zakresie skreśleń i poprawek, tj. art. 176 o.p. – każde skreślenie i poprawka winny być tak dokonane, aby wyrazy skreślone i poprawione były czytelne. Na końcu adnotacji, przed jej podpisaniem, należy omówić dokonane skreślenia i poprawki. W tej

¹⁹ Notatki takie nie mają wartości dowodowej w sprawie, co stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 4 czerwca 1982 r. sygn. akt I SA 258/82 (publikowany ONSA 1982, Nr 1, poz. 54).

²⁰ W doktrynie wskazuje się, że adnotacje mogą stanowić jedynie uzupełniający materiał dowodowy dla rozstrzygnięcia sprawy.

formie mogą być dokumentowane np. informacje uzyskane od innych organów administracji publicznej²¹.

3. Zapis audio i wideo

Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz magnetycznych, optycznych lub elektronicznych nośników informacji, ale wyłącznie obok protokołu, a nie zamiast niego. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw sprawiedliwości, w drodze rozporządzenia, określił sposób zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz magnetycznych, optycznych lub elektronicznych nośników informacji, uwzględniając w szczególności rodzaje czynników zewnętrznych, których działanie może spowodować zniszczenie lub uszkodzenie dowodu, obecność przedstawiciela organu kontrolującego podczas ich odtwarzania, formę oznakowania dowodu oraz ewidencjonowania czynności odtworzenia i wykorzystania dowodu²².

Dokonanie zapisu za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz magnetycznych, optycznych i elektronicznych nośników informacji możliwe jest tylko wówczas, gdy film, fotografia lub nagranie mogą stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli. O tym jednak decyduje nie kontrolowany, a kontrolujący. Dowody zdobyte ww. sposób powinny być zabezpieczone przed zniszczeniem lub uszkodzeniem, w szczególności na skutek działania środków chemicznych, mechanicznych, temperatury lub pola magnetycznego, przy czym opakowania zabezpieczające dowody powinny uniemożliwiać swobodny do nich dostęp. Każdy z dowodów powinien być opatrzony podpisem pracownika organu kontrolującego, który prowadził postępowanie i zawierać oznaczenie sygnatury akt. Dowody te mogą być odtwarzane i wykorzystywane w celach zapoznania się z ich treścią oraz sporządzania kopii lub wydruku.

²¹ Zob. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne i egzekucyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2003, s. 108.

²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej (Dz. U. Nr 240, poz. 2062).

Documenting audit procedure activities in fiscal administration

S u m m a r y

The auditing activities which are relevant for the result of audit are subject to documentation. The audit procedure and tax audit are highly formalized. The formalism is evident e.g. in the existence of specific requirements in the scope of documenting activities. Documenting the course of audit is supposed to be a guarantee for the entity being subject to audit and it has a significant meaning for evidence purposes. The basic forms of documenting and recording audit activities include different certificates (e.g. certificate documenting audit activity, certificate of statements, inspection performance certificate, audit certificate – documenting the course of audit activities), but for the purpose of documentation the legislator provided also: note, memo, receipt, image and sound records on magnetic media.

Dokumentation der Maßnahmen des Prüfverfahrens in der Finanzverwaltung

Z u s a m m e n f a s s u n g

Prüfmaßnahmen, die für das Ergebnis der Prüfung relevant sind, unterliegen der Dokumentationspflicht. Das Prüfverfahren und die Steuerkontrolle sind die Verfahren, die ein sehr hoher Formalisierungsgrad kennzeichnet. Diese Formalisierung kommt u.a. in dem Vorliegen bestimmter Anforderungen bez. der Maßnahmendokumentation zum Ausdruck. Die Dokumentation des Prüfungsverlaufs erfüllt eine Gewährleistungsfunktion für die Rechtsperson, die der Prüfung unterzogen wird, und hat eine wesentliche Bedeutung für die Beweisführungszwecke. Die grundlegende Form der Erfassung und Aufzeichnung der Maßnahmen ist das Protokoll (es wird zwischen den folgenden Protokollen unterschieden: Prüfmaßnahme-Protokoll, Aussage-Protokoll, Überprüfungsprotokoll, Prüfprotokoll zur Dokumentation des Verlaufs von Prüfmaßnahmen), der Gesetzgeber sieht jedoch zur Dokumentation der Prüfmaßnahmen andere Formen vor: das Vermerk, die Dienstnotiz, die Quittung (den Beleg), die Bild- und Tonaufnahmen auf magnetischen Datenträgern.

