

INSTYTUCJA ZAWIADOMIENIA O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI PODATKOWEJ JAKO NARUSZENIE ISTOTY KONTROLI FINANSOWEJ¹

PRZEMYSŁAW STOLARSKI

I. Uwagi wprowadzające

Funkcjonowanie państwa jako instytucji zarządzającej i organizującej życie społeczne określonej grupy społecznej, egzystującej na danym terytorium, polega na zaspokajaniu potrzeb członków tej grupy w postaci zapewnienia warunków do ich indywidualnego rozwoju i zapewnieniu im ochrony oraz jednostkowego bezpieczeństwa, a także na zachowaniu względnej równowagi między tymi dwoma obszarami. Państwo realizuje te cele, rozszerzając swoim obywatelom obszar do ich rozwoju poprzez nadawanie praw do określonych zachowań, ale również stymulując ten rozwój przy pomocy szeregu obowiązków nakładanych na obywateli, niezbędnych do zapewnienia państwu środków do skutecznej realizacji wskazanych wyżej celów oraz do zahamowania indywidualnego rozwoju jednostek wszędzie tam, gdzie wyklucza on rozwój pozostałych członków społeczeństwa bądź zagraża stabilizacji w państwie. Jednak sam system uprawnień i obowiązków przyjętych normatywnie, jako oczekiwane bądź wręcz pożądane, co oczywiste, nie może dawać pewności co do tego, że określone zachowania mają miejsce w rzeczywistości. Dlatego też państwo dysponuje szeregiem narzędzi, przy pomocy których czyni porządek normatywy porządkiem rzeczywistym. Podstawowym narzędziem, po które państwo sięga w pierwszym rzędzie, we wskazanej wyżej sytuacji, jest kontrola,

1 Zbliżony zakres rozważań był przedmiotem zamieszczonego w języku rosyjskim opracowania opublikowanego w drugim numerze rocznika naukowego Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Krajów Europy Środkowej i Wschodniej wydawanego przez Filię Centrum w Woroneżu.

dzięki której dokonuje ono oceny tego, w jaki sposób kontrolowana jednostka korzysta ze swoich praw i realizuje narzucone obowiązki oraz wyciąga stosowne wnioski. Na podstawie wyników tej oceny państwo uzyskuje odpowiedź na pytanie, czy określone obowiązki są wypełniane w sposób prawidłowy oraz czy realizacja uprawnień następuje we właściwym zakresie i czy w ogóle zachodzi potrzeba stosowania dalszych narzędzi w celu przywrócenia normatywnej równowagi w państwie, czy też jest to zbędne z uwagi na to, że nie doszło do jej zachwiania.

Jednym z najważniejszych, jeśli nie najważniejszym z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania państwa obszarem jego działania w zakresie praw i obowiązków, jest sfera podatków i innych danin publicznoprawnych, z których płyną bezpośrednie środki stanowiące finansową podstawę państwowego bytu. Nic więc dziwnego, że najbardziej doniosłą zarówno z punktu widzenia państwa, jak i z punktu widzenia obywateli, stanowiącą częsty przedmiot sporów, rodzącą wiele problemów i kontrowersji kontrolą, jest właśnie kontrola podatkowa.

W ostatnich latach toczyła się w Polsce zacięta, ogólnospołeczna i polityczna debata nad kierunkiem, jaki mają przyjąć regulacje prawne dotyczące kontroli przedsiębiorców w ogóle. Nie da się jednak ukryć, że pierwszorzędną płaszczyzną, na której rozgrywał się wskazany dyskurs, była właśnie kontrola wykonywana przez organy skarbowe, jako najważniejsza z punktu widzenia funkcjonowania państwa i bardzo często dotkliwa finansowo dla podmiotów kontrolowanych. Osią przedmiotowego sporu co do kształtu procedur kontrolnych był zakres wolności i swobód obywatelskich, a co za tym idzie również gospodarczych oraz poziom zaufania władzy publicznej do obywateli w sprawach podatkowych.² Z jednej strony ścierały się tutaj grupy społeczne akcentujące wolność gospodarczą i próbujące rozszerzyć jej zakres przez zastosowanie na gruncie krajowym kombinacji rozwiązań stosowanych w innych krajach Unii Europejskiej, a z drugiej środowiska urzędnicze związane na co dzień z aparatem skarbowym, wskazujące w dalszym

2 P. Stolarski, Decreasing tax revenue to the state budget – is it an outcome of the economic crisis Or Rather a consequence of inappropriate changes to the Polish fiscal system? (w:) Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 – Collection of Papers from the IXth International Scientific Conference, Praha 2010, s. 755–756.

ciągu na zbyt małą dojrzałość społeczeństwa polskiego, uniemożliwiająca bezpieczne dla finansów państwa inkorporowanie mechanizmów fiskalnych i kontrolnych, charakterystycznych dla liberalnych w tym zakresie gospodarek wolnorynkowych niektórych państw zachodnioeuropejskich. Przedmiotowy spór znalazł swój finał na przełomie 2008 i 2009 roku w postaci daleko idących zmian, wprowadzających w zakresie kontroli podatkowej szereg gwarancji chroniących interes przedsiębiorców, stanowiących jednocześnie istotne ograniczenie dla działań procesowych organów kontroli. Najbardziej dotkliwą w tym względzie zmianą było wprowadzenie do regulacji prawnych instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, która diametralnie zmieniła proces podejmowania czynności kontrolnych przez organy skarbowe.

II. Zawiadomienie o kontroli – początki

Wskazana wyżej publiczna debata nad potrzebą zmian w systemie kontroli znalazła swoje odbicie w praktyce organów skarbowych jeszcze na długo przed ich ostatecznym uregulowaniem. W 2005 i 2006 roku niektóre z urzędów skarbowych zostały objęte programem pilotażowym przewidującym informowanie podatników o planowanym podjęciu kontroli. Od 2007 roku obowiązek ten został nałożony na wszystkie urzędy skarbowe w kraju na skutek pisma Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2006 r. w sprawie wytycznych dla naczelników urzędów skarbowych w zakresie wykonywania informowania podatników o planowanym podjęciu kontroli podatkowej³. Warto wspomnieć, że wskazana instrukcja nie obejmowała wówczas organów kontroli skarbowej i odnosiła się tylko do kontroli prowadzonych przez organy podatkowe. Podstawową zasadą wprowadzoną w drodze przedmiotowych wytycznych był spoczywający na organie obowiązek informowania podatników na piśmie, nie wcześniej niż na 30 dni i nie później niż na 14 dni przed datą planowanego rozpoczęcia kontroli o zamiarze jej wszczęcia. Stosowanie tej procedury przez organy administracji publicznej z punktu widzenia zasady praworządności było oceniane raczej negatywnie.

3 Pismo Ministra Finansów nr AP12-068/322/MMK/2006.

Przedstawiciele doktryny niejednokrotnie wskazywali, że nie ma przepisów prawa podatkowego regulujących tę kwestię, a jedyną podstawą takich działań organów podatkowych jest wskazane wyżej pismo Ministra Finansów, nieposiadające w żadnym razie rangi ustawowej, jak najbardziej koniecznej dla tego typu postanowień⁴. Zdecydowanie lepiej zarówno w opinii publicznej, jak i doktrynie oceniano cele, jakie miała realizować wskazana instrukcja, takie jak m.in. zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych, udzielanie podstawowych informacji o zamierzonych czynnościach kontrolnych, czy umożliwienie ewentualnej autokorekty rozliczeń podatkowych przez samego podatnika przed rozpoczęciem kontroli. Mało kto przy tym zwracał uwagę na niefortunne sformułowanie ministerialnej instrukcji, która nie przewidywała w katalogu elementów składowych zawiadomienia wymienionych w punkcie IV. 3 tak zasadniczego elementu, jakim jest zakres przedmiotowy planowanej kontroli, co w efekcie uniemożliwiało podatnikom dokonywanie autokorekt⁵. Spore wątpliwości co do logiki nasuwał też zakres zaufania, jakim Minister Finansów obdarzył podatników. Co prawda instrukcja kładła akcent na wyłączenie z grona zawiadamianych podmiotów tych, które z określonych względów nie mogły liczyć na zaufanie organu podatkowego, na przykład z powodu prowadzenia działalności gospodarczej w okresie krótszym niż 24 miesiące przed planowaną kontrolą, czy posiadania zaległości podatkowych większych niż 3% zadeklarowanego podatku należnego za okres rozliczeniowy, którego dotyczyła zaległość. Zakres wyłączeń wskazanych w instrukcji był jednak zbyt wąski i dopuszczał uprzedzanie o kontroli szeregu kategorii podatników, takich chociażby jak ci, którzy notorycznie dopuszczali się wykroczeń czy przestępstw karnych skarbowych. Zaufanie organów podatkowych do takich podmiotów znajdujące legitymację w wytycznych Ministra Finansów wydawało się dużym nieporozumieniem. Wskazane nieścisłości były jednak tylko szczegółami o charakterze technicznym. Bardziej niepokojący stawał się fakt coraz silniejszych tendencji zmierzających do zliberalizowania systemu kontroli, znajdujących, co gorsze, odzwierciedlenie w woli politycznej, objawiającej się chociażby w przedmiotowych wytycznych pochodzących

4 Zob. J. Wowra, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Wrocław 2007, s. 99.

5 Podatnik nie wiedział, jakiego rodzaju rozliczenia podatkowe będą przedmiotem kontroli.

przecież ze szczebla centralnej administracji rządowej. Pracownicy administracji podatkowej dostrzegali zagrożenia, jakie niesie za sobą nowa instytucja uprzedniego zawiadamiania podatnika o kontroli, nie mniej coraz bardziej oczywista stawała się wizja nadejścia nieuchronnych zmian w tym zakresie.

III. Regulacja ustawowa instytucji zawiadomienia

Niespełna po dwóch latach od wprowadzenia w urzędach skarbowych wewnętrznych wytycznych w sprawie uprzedzania podatników o planowanej kontroli dokonano największej od wielu lat przebudowy systemu kontroli w Polsce, co w sposób naturalny rzutowało również na kontrolę podatkową i w nieco mniejszym stopniu na kontrolę skarbową⁶. Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁷ i ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw⁸ wprowadziły szereg zmian odnoszących się do kontroli prowadzonych wobec podmiotów o statusie przedsiębiorcy. Nowe brzmienie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej znacznie wzmacniało pozycję podmiotu kontrolowanego, osłabiając jednocześnie pozycję organu kontrolnego. Taki stan rzeczy przedstawiany był jako długo oczekiwany i postulowany w związku z jego długoletnim funkcjonowaniem w wielu państwach europejskich.⁹ Twórcy zmian motywowali je znanymi już wcześniej hasłami realizacji zasady budowania zaufania do organów państwa, ochrony kontrolowanego przed dezorganizowaniem na skutek niezapowiedzianej kontroli, prowadzonej przez niego działalności¹⁰, czy sprawniejszego prowadze-

6 Trudno oprzeć się wrażeniu, że to właśnie kontrola sprawowana przez administrację skarbową była głównym elementem determinującym działania twórców nowych zmian.

7 Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97.

8 Dz.U. Nr 209, poz. 1318.

9 Zob. M. Münnich, *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*, Lublin 2010, s. 116.

10 Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 931.

nia postępowań kontrolnych i promowania dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych¹¹.

Jednym z kluczowych elementów przedmiotowych zmian było wprowadzenie do regulacji prawnych instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Co więcej, instytucji tej nadano wymiar znacznie szerszy niż innym, umieszczając ją nie tylko w przepisach u.s.d.g., ale również w przepisach o.p. oraz ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Tym samym rozszerzono jej stosowanie na kontrole skierowane wobec podmiotów innych niż przedsiębiorcy oraz na postępowania kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej¹², których co do zasady przedmiotowe zmiany w zakresie kontroli przedsiębiorców nie dotyczyły¹³.

Mechanizm zawiadomienia został uregulowany podobnie jak we wcześniejszych wytycznych. Polega on, co oczywiste, na informowaniu podatnika z odpowiednim uprzedzeniem o zamiarze wszczęcia kontroli. Z treści art. 79 ust. 4 u.s.d.g. i 282 § 2 o.p. wynika, że uprzedzenie to powinno wynosić co najmniej 7 dni, przy czym termin ten powinno się liczyć od momentu powzięcia przez podatnika informacji o zamiarze organu, a zatem od dnia doręczenia przedmiotowego zawiadomienia. Stosowaniu takiej procedury nadano rangę zasady, od której przewidziano jednak wyjątki. Należy przyznać, że tym razem przyłożono większą wagę do katalogu wyłączeń obowiązku zawiadamiania niż kilka lat wcześniej. Ustawodawca zwrócił uwagę na szereg różnych obszarów, w których stosowanie zawiadomienia nie było według niego wskazane bądź było pozbawione sensu. W efekcie powstał dość szeroki zbiór przesłanek, których spełnienie wyklucza stosowanie omawianej instytucji. Zasadniczo można je podzielić na przesłanki podyktowane rodzajem kontroli oraz przesłanki dotyczące kategorii podmiotu, wobec którego ma być skierowana. Do pierwszej grupy należą chociażby takie przesłanki, jak: konieczność przeprowadzenia kontroli na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe (art. 282c § 1 pkt 1 lit. b o.p.), niezbędny cha-

11 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 1117.

12 Art. 13 ust. 1a u.k.s.

13 Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 33–34.

rakter kontroli z punktu widzenia przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia (art. 79 ust. 2 pkt 2 u.s.d.g. i art. 282c § 1 pkt 1 lit. f w związku z art. 284a § 1 o.p.), czy przedmiot kontroli dotyczący niezgłoszonej do o.p. odatkowania działalności gospodarczej (art. 282c § 1 pkt 1 lit. d o.p.), bądź dotyczący zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług¹⁴ (art. 282c § 1 pkt 1 lit. a o.p.). Drugą grupę przesłanek związaną z osobą kontrolowanego stanowią głównie: posiadanie przez kontrolowanego statusu zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 282c § 1 pkt 2 lit. b o.p.), brak miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo fakt bezskutecznego lub utrudnionego doręczania pism na podane adresy (art. 79 ust. 2 pkt 6 u.s.d.g. i art. 282c § 1 pkt 2 lit. c o.p.) bądź prawomocne skazanie w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹⁵ lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli (art. 282c § 1 pkt 2 lit. a o.p.). Warto zauważyć, że część przesłanek z przedmiotowego katalogu uregulowanego w przepisach u.s.d.g. to przesłanki, które z uwagi na swoją specyfikę w ogóle nie znajdują zastosowania w przypadku kontroli prowadzonych przez organy skarbowe. Przykładem może być tutaj prowadzenie kontroli wykonywanej na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw¹⁶ dotyczącej jakości paliw (art. 79 ust. 2 pkt 3 u.s.d.g.), czy podjęcie kontroli podyktowane bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego (art. 79 ust. 2 pkt 5 u.s.d.g.). Znalazła się również we wskazanym katalogu przesłanka dotycząca tylko niektórych postępowań organów kontroli skarbowej, którą jest prowadzenie kontroli na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo na podstawie

14 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

15 Tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.

16 Tekst jedn. Dz.U. Nr 169, poz. 1200.

ratyfikowanej umowy międzynarodowej (art. 79 ust. 2 pkt 1 u.s.d.g.).¹⁷ Ustawodawca, choć wskazał długą listę wyjątków od reguły zawiadomienia podatnika, nie ustrzegł się pewnych nieścisłości znacznie utrudniających organom odpowiednie sklasyfikowanie określonych zdarzeń. Przykładowo, nie określił zbyt precyzyjnie, czy kontrola zasadności zwrotu w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, wyłączająca obowiązek zawiadomienia dotyczy sytuacji, w której przeprowadzana jest ona przed dokonaniem zwrotu, czy również takiej, w której ma ona miejsce po jego dokonaniu. Wskazując natomiast przesłankę konieczności przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia bądź zabezpieczenia dowodów ich popełnienia, uczynił to w sposób, który pozostawił spore wątpliwości co do tego, czy przedmiotowa przesłanka wiąże się tylko z ogólnym podejrzeniem organu w kwestii popełnienia czynu zabronionego, czy też z podejrzeniem uzasadnionym określonymi okolicznościami, a może chodzi o bezwzględną pewność potwierdzoną dowodami. Podobnych nieścisłości można byłoby doszukać się więcej, tak jak większy niż wyżej wskazany jest katalog wyłączeń obowiązku zawiadomienia¹⁸. Niezależnie jednak od tego, negatywna ocena omawianej instytucji nie powinna wypływać z ustawowych nieścisłości i błędów¹⁹, ale z samego faktu jej wprowadzenia do regulacji prawnych, naganne z punktu widzenia funkcjonowania samego pojęcia kontroli, jak i jej systemu i reprezentujących go organów administracji podatkowej.

IV. Ocena nowej instytucji i skutków jej wprowadzenia

Każdy rodzaj kontroli jest swoistą działalnością sprowadzającą się do tych samych czterech elementów, którymi są: ujmowanie stanu wykonania w danym zakresie, ujmowanie stanu wyznaczeń w tym zakresie, porównanie wyznaczeń z wykonaniami w celu ustalenia ich zgodno-

17 Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 60–61.

18 Celem autora niniejszego opracowania nie był szczegółowy komentarz odnoszący się do regulacji prawnych związanych z zawiadomieniem o kontroli, ale ogólne zakwestionowanie z punktu widzenia pojęcia kontroli sensu istnienia przedmiotowej instytucji.

19 Te bowiem mają charakter techniczny i można by było je w dość prosty sposób wyeliminować, dokonując stosownych zmian regulacyjnych.

ści lub niezgodności i wyjaśnienie przyczyn stwierdzonych zgodności lub niezgodności między wyznaczeniami i wykonaniami²⁰, przy czym w przypadku kontroli organów skarbowych główny nacisk kładzie się na pierwsze trzy elementy, czwarty natomiast ma mniejsze znaczenie. Dzięki kontroli możliwe jest zatem zestawienie stanu o.p.isanego przez daną normę prawa, przewidzianego przez państwo dla danego rodzaju zdarzenia, określanego mianem stanu pożądanego, ze stanem rzeczywistym, w jakim określone zdarzenie ma miejsce naprawdę, czyli tzw. stanem faktycznym. W przypadku kontroli podatkowych ową normą prawa jest norma szeroko pojętego prawa podatkowego. W doktrynie od dawna jako jedną z podstawowych cech wykonywania kontroli finansowej wskazywano zasadę kontroli niespodziewanej, charakteryzującej się bezwzględny utrzymaniem w tajemnicy wobec jednostki kontrolowanej zamiaru przeprowadzenia kontroli i terminu jej rozpoczęcia. Takie podejście miało wykluczać ewentualność przygotowania się do kontroli, a zwłaszcza jego negatywnych przejawów w postaci usuwania dowodów i śladów nieprawidłowości.²¹ Pomijając już te ostatnie nadużycia, wydaje się, że takie podejście służyło prawidłowemu i klarownemu ustaleniu stanu rzeczywistego, rozumianego, jako stan naturalny, występujący u kontrolowanego na co dzień, nie determinowany żadnymi zewnętrznymi, sztucznymi z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności czynnikami. Dopiero ustalenie tak pojmowanego stanu faktycznego umożliwia porównanie go z właściwym obszarem wyznaczeń. Wprowadzona do regulacji prawnych instytucja zawiadomienia rażąco naruszyła tę podstawową zasadę, uniemożliwiając organom kontroli badanie stanu wykonanych przez determinowanie w podmiotach uprzedzanych o kontroli, stanu sztucznego, niemającego nic wspólnego z sytuacją rzeczywistą.²²

Warto w tym miejscu chociaż pokrótce przeanalizować powody, dla których naruszono o.p.isaną wyżej zasadę systemową i zrezygnowano z czynnika zaskoczenia stanowiącego przecież podstawowy wy-

20 L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1976, s. 19.

21 *Ibidem*, s. 320.

22 P. Stolarski, Decreasing tax revenue to the state budget – is it an outcome of the economic crisis Or Rather a consequence of inappropriate changes to the polish fiscal system? (w:) Current issues of finance and financial law from the viewpoint of fiscal and monetary promotion of economic growth in the countries of Central and Eastern Europe after 2010 – Collection of Papers from the IXth International Scientific Conference, Praha 2010, s. 758.

znacznik nie tylko systemowego, ale i terminologicznego pojęcia kontroli. Analiza ta, niestety, nie skłania do pozytywnej refleksji.

Fundamentalnym postulatem realizowanym w drodze ustawowych zmian w zakresie kontroli było budowanie zaufania państwa do obywateli²³. Zakładano tym samym wprowadzenie do polskiego prawa zasady domniemania uczciwości podatnika. Zabieg ten miał służyć zwiększeniu zaufania obywateli do instytucji państwa. Założenie to dobrze wyglądało w kolejnych komunikatach prasowych i wypowiedziach prominentnych polityków, jednak mało kto dostrzegł, że stanowiło ewidentne pogwałcenie generalnej zasady w postępowaniu organów administracji publicznej, a mianowicie zasady obiektywizmu. Pracownicy organu, wszczynając kontrolę, powinni podejmować czynności w stanie bezwzględnie obiektywnym, który przejawia się w tym, że podatnik winien być w takim samym stopniu traktowany jako uczciwy obywatel i jako łamiący przepisy prawa. Dopiero obiektywnie prowadzone postępowanie kontrolne powinno wskazywać, jak jest w rzeczywistości. Wydaje się, że twórcy reformy systemu kontroli ulokowali proces budowania zaufania obywateli do państwa na płaszczyźnie, na której absolutnie nie powinno się tego robić, zamiast czynić to na przykład w obszarze mechanizmów zwiększających trafność kontroli, dostarczających informacji i sygnalizujących patologie oraz zmniejszających ryzyko nękania postępowaniami podmiotów rzetelnych i uczciwych²⁴.

Innym założeniem reformatorów było zmniejszenie w przypadku przedsiębiorców uciążliwości kontroli i wyeliminowanie czynnika dezorganizującego pracę kontrolowanego przedsiębiorstwa. W materii tej akcentowano zwłaszcza potrzebę uprzedzania o planowanej kontroli, co miało służyć przygotowaniu i zgromadzeniu wszystkich niezbędnych dokumentów. Założenie to od samego początku wydawało się przesadzone. Pamiętajmy, że ustawodawca wprowadził dla podmiotów gospodarczych szereg obowiązków związanych z prowadzeniem dokumentacji podatkowej, którym podatnicy muszą czynić zadość systematycznie.

23 Zob. B. Gudowska, *Domniemanie uczciwości obywatela. Rewolucyjne zmiany w ordynacji podatkowej, komunikat prasowy na stronie Ministerstwa Gospodarki z dnia 23 lipca 2008 r.*, <http://www.mg.gov.pl>

24 Służyć temu mogłoby przełożenie na grunt państwowy elementów pojęcia kontroli według T.G. Rose wymienionych (w:) L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiakowa, *Kontrola finansowa*, Warszawa 1976, s. 20.

Kontrolujący prowadzący kontrolę u podatnika poza nielicznymi wyjątkami nie mogą żądać przedłożenia im dokumentacji innej niż ta, którą dany podatnik winien mieć przygotowaną na bieżąco, niejednokrotnie jeszcze na długo przed rozpoczęciem kontroli w danym zakresie. Prowadzenie wskazanych dokumentów systematycznie, w sposób określony przepisami prawa jest tutaj kwestią sumienności podatnika i odpowiedniej samoorganizacji. Nie możemy zapomnieć, że prowadzenie działalności gospodarczej w przestrzeni określonego państwa jest swoistą umową między danym podmiotem a państwem, które udzielając pewnej swobody gospodarczej danemu podmiotowi, jednocześnie stawia pewne wymogi, które ten musi spełnić, ponosząc określony koszt rozumiany nawet nie tyle w sferze ekonomicznej, co osobistej, przejawiającej się w pewnym nakładzie wysiłku intelektualnego, a nawet manualnego. Z tego punktu widzenia kontrola stawałaby się uciążliwa tylko wtedy, kiedy określony podmiot nie potrafiłby sprostać określonym w prawie obowiązkom. Do wyobrażenia były oczywiście sytuacje, w których nawet dobrze zorganizowany podmiot miał z pewnych względów problemy ze spełnieniem w danej chwili wszystkich wymagań kontrolujących, ale w takich wyjątkowych sytuacjach wystarczyło wymagać pewnej elastyczności z ich strony w korzystaniu ze swoich uprawnień.

Ostatnią, istotną przesłanką przeprowadzenia reformy było motywowanie podatników do autokorekty swoich rozliczeń jeszcze przed formalnym wszczęciem kontroli. Również ten aspekt był nietrafiony. Prawny obowiązek uprzedzenia o kontroli zachęcił raczej podatników do mniejszej skrupulatności w zakresie swoich rozliczeń podatkowych i dał realną możliwość niszczenia ewentualnych dowodów czy śladów nieprawidłowości, jakich potencjalnie mogli się dopuścić²⁵. Ponadto nawet w przypadku podatników niedopuszczających się czynów tak skrajnych, jak niszczenie dokumentacji instytucja zawiadomienia dała możliwość skorygowania swoich rozliczeń w każdym momencie, zaraz po doręczeniu zawiadomienia, stwarzając pokusę zaniżania podstaw o.p. odatkowania i życia tym samym na kredyt kosztem państwa.

25 W. Stachurski, Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11, s. 26–27.

V. Wnioski

Myśl wprowadzenia do procedury podatkowej mechanizmu uprzedniego zawiadamiania o planowanej kontroli dojrzewała w Polsce przez kilka lat i była głównie efektem coraz silniejszych tendencji zmierzających do ochrony interesów podmiotów gospodarczych i zdecydowanego zmniejszenia stopnia ingerencji organów państwowych w sferę swobód gospodarczych, ale również akcentujących ogólną potrzebę ochrony interesów jednostki bez względu na jej status. Wprowadzenie urzeczywistniającej ją instytucji zawiadomienia dość mocno uderza w fundamentalne podstawy kontroli finansowej oraz jej znaczenie pojęciowe, burząc w pewnym stopniu jej powszechnie znaną od wielu lat definicję. U podstaw takiego stanu rzeczy leżały jednak błędne i chyba nie do końca przemyślane założenia, a czasem szczytne idee, do których realizacji dobrano złe środki. Wydaje się, że tym samym zdolność organów kontroli w materii weryfikacji prawidłowości wywiązywania się przez obywateli z ciążących na nich obowiązków podatkowych wyraźnie spadła, co może dość mocno odbić się na stanie finansów państwa. Efekty finansowe przeniesienia ciężaru odpowiedzialności za budżet państwa z płaszczyzny administracyjnego przymusu w obszar obywatelskiej dobrowolności najprawdopodobniej będą odczuwalne w najbliższym okresie i mogą okazać się w perspektywie czasu bardzo kosztowne.