

PROBLEMATYKA ZAWIADAMIANIA ORAZ FAKULTATYWNOŚCI KONTROLI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORCÓW — WYBRANE ZAGADNIENIA

ANDRZEJ MELEZINI

I. Wprowadzenie

Zamiarem ustawodawcy tworzącego przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, było zarówno zbudowanie większego zaufania pomiędzy organami kontrolnymi a kontrolowanymi przedsiębiorcami, m.in. poprzez wprowadzenie instytucji zawiadamiania o wszczęciu kontroli podatkowej, jak i stworzenie mechanizmów prawnych wspomagających przedsiębiorców w dochodzeniu swoich praw w trakcie procedur kontrolnych, m.in. za pomocą instytucji sprzeciwu. W praktyce okazało się jednak, iż nie jest możliwym stworzenie jednolitej multiprocedury, która obowiązywałaby większość instytucji kontrolnych w państwie i która w pełni zsynchronizowana byłaby ze szczegółowymi unormowaniami mieszczącymi się w poszczególnych ustawach kompetencyjnych tych instytucji. W przypadku organów skarbowych problematyczne okazały się rozbieżności pomiędzy stosowaniem implementowanych przepisów u.s.d.g. a ustawą Ordynacja podatkowa i ustawą o kontroli skarbowej. Zgodnie bowiem z zasadą wyrażoną w art. 77 ust. 1 u.s.d.g. kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w u.s.d.g., chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych. Ustawy szczególne, w tym o.p. i u.o.k.s., stosuje się natomiast wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w u.s.d.g. (art. 77 ust. 2 u.s.d.g.). Z uwagi jednak na specyfikę procedur kontrolnych stosowanych przez organy w ramach administracji skarbowej, nie jest możliwym implementowanie powyż-

szych zasad bez zastosowania stosownych wykładni przepisów ustaw szczególnych¹.

Przykładem rozbieżności w stosowaniu przepisów u.s.d.g. w organach skarbowych są odmienne zasady zawiadamiania przedsiębiorców o wszczęciu kontroli podatkowej oraz konieczność wszczynania kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej, których problematyka zostanie przedstawiona poniżej.

II. Zawiadamianie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorców

1. Ogólne zasady zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorców

Zgodnie z normą art. 79 ust. 1 u.s.d.g. co do zasady organy kontrolne winny zawiadamiać przyszłego kontrolowanego przedsiębiorcę o zamiarze wszczęcia procedury kontrolnej. Celem wprowadzenia tej instytucji było stworzenie możliwości przygotowania się zarówno technicznego (jak przygotowanie stosownego miejsca pracy kontrolującym), jak i merytorycznego (przygotowanie ksiąg rachunkowych, zweryfikowanie kompletności i poprawności zastosowanych urządzeń księgowych w przedsiębiorstwie). Organy skarbowe tak jak i przedsiębiorcy pozytywnie zareagowali na wprowadzenie tych zmian, tym bardziej iż zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej winno zawierać pouczenie o prawie do złożenia korekty deklaracji podatkowej (art. 282b § 4 pkt 5 o.p.). W przypadku skorzystania z tego dobrowolnego uprawnienia przez przedsiębiorcę, a z praktyki organów skarbowych wynika, iż dzieje się tak stosunkowo często (np. w przypadku, gdy przeglądając swoje księgi rachunkowe, przedsiębiorca natknie się na błąd skutkujący zaniżeniem podstawy opodatkowania), może dojść do sytuacji, w której organ skarbowy odstąpi od wszczęcia kontroli podatkowej z uwagi na złożoną korektę deklaracji. Należy jednak pamiętać, iż organy skarbowe, wystosowując zawiadomienie o zamiarze wszczęcia procedury kontrolnej, są przygotowane do przyszłej kontro-

1 Zob. szerzej D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010.

li i posiadają wiedzę co do możliwości wystąpienia nieprawidłowości u przedsiębiorcy, tak więc nie każda korekta deklaracji będzie skutkować odstąpieniem od wszczęcia kontroli.

Wyjątkami od zasady zawiadamiania są szczególne względy, o których mowa w art. 79 ust. 2 i 3 u.s.d.g. związane z koniecznością natychmiastowego wszczęcia kontroli, chociażby z uwagi na fakt, iż przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Ustawodawca słusznie rozgraniczył sytuacje, w których przedsiębiorca może skorzystać z dobrodziejstwa zawiadomienia od tych, które wymagają szybkiej reakcji instytucji kontrolnych, gdyż w przeciwnym razie mogłoby dojść do utraty materiału dowodowego, czy też popełnienia przestępstwa skarbowego itd. Gwarancją zasadności zastosowania sprecyzowanej przesłanki, skutkującej niezawiadomieniem o zamiarze wszczęcia kontroli, jest obowiązek dla organu kontrolnego, wynikający z art. 79 ust. 7 u.s.d.g., zgodnie z którym uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się w książce kontroli i protokole kontroli. Zgodnie jednak z ogólną zasadą prowadzenia procedur kontrolnych przez organy kontroli w sposób budzący zaufanie, wynikającą z art. 121 § 1 o.p., organy skarbowe powinny chociażby ustnie poinformować kontrolowanego przedsiębiorcę po wszczęciu kontroli o powodzie niezawiadomienia go o zamiarze wszczęcia kontroli oraz o pozbawieniu możliwości skorzystania z uprawnienia złożenia korekty deklaracji, które to uprawnienie zostaje zawieszane na czas trwania kontroli².

2 Na podstawie art. 81b § 1 pkt 1 o.p. w przypadku procedur kontrolnych prowadzonych przez organy podatkowe i na podstawie art. 14c ust. 1 u.k.s. w przypadku organów kontroli skarbowych.

2. Specyfika zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przez różne organy skarbowe

Całokształt regulacji dotyczących problematyki zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przez organy skarbowe unormowany został w przepisach trzech ustaw, tj. w art. 79 u.s.d.g., art. 282 b i 282c o.p. oraz w art. 13 ust. 1 a i 13 ust. 5 u.k.s. W zależności od rodzaju organu skarbowego i możliwości zakwalifikowania przyszłego kontrolowanego do grupy przedsiębiorców procedura zawiadamiania będzie przebiegała w oparciu o różne podstawy prawne, co niesie też za sobą odmienne konsekwencje.

W przypadku kontrolowanych przedsiębiorców przez organy podatkowe zastosowanie będą miały przepisy omawianego art. 79 u.s.d.g. oraz 282c o.p., do którego odsyła art. 79 ust. 3 u.s.d.g., a który zawiera szerszy katalog przypadków, w których nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej względem tych zawartych w u.s.d.g. Czyli co do zasady organy podatkowe przed wszczęciem kontroli podatkowej, o której mowa w dziale VI o.p., a która to procedura kontrolna jest niezależna od postępowania podatkowego, o którym mowa w dziale IV o.p., stosują procedurę zawiadamiania przedsiębiorców o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Należy przy tym wyraźnie zaznaczyć, iż odstępstwa od zawiadamiania powinny być każdorazowo przeanalizowane w kontekście zarówno katalogu zawartego w u.s.d.g., jak i o.p.

W przypadku kiedy organ podatkowy będzie natomiast zamierzał wszczęć kontrolę podatkową w podmiocie, który nie jest przedsiębiorcą – zastosowanie będą miały wyłącznie przepisy o.p. – art. 282 b i 282c, bowiem u.s.d.g. stosuje się wyłącznie do kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców (art. 77 ust. 1 u.s.d.g.).

Problematyka zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jest bardziej złożona w przypadku organów kontroli skarbowej. Zasadą wyrażoną w art. 13 ust. 5 u.k.s. jest, iż organy kontroli skarbowej, niezależnie czy przyszły kontrolowany jest, czy też nie jest przedsiębiorcą, nie zawiadamiają o zamiarze wszczęcia kontroli podat-

kowej³. Powyższa zasada nie budzi kontrowersji w przypadku kontrolowanych, do których nie będzie miała zastosowania u.s.d.g. Ustawodawca postanowił bowiem, iż zgodnie z tokiem procedury kontrolnej, na podstawie której organy kontroli skarbowej w pierwszej kolejności wszczynają postępowanie kontrolne, a dopiero w jego trakcie mogą, aczkolwiek nie muszą, wszcząć kontrolę podatkową, zobliguje je do zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego, czemu dał wyraz w art. 13 ust. 1a u.k.s., zgodnie z którym do wszczęcia postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio art. 282b i art. 282c o.p. Ani z punktu widzenia kontrolowanego, ani kontrolujących nie istnieje potrzeba dwukrotnego zawiadomienia o zamiarze wszczęcia i kontroli podatkowej i postępowania kontrolnego, co z pewnością zbędnie wydłużyłoby samą procedurę kontrolną. Zasadnie więc ustawodawca przyjął, iż organy kontroli skarbowej powinny zawiadamiać przed zainicjowaniem kontaktu z kontrolowanym, co ma miejsce przed wszczęciem postępowania kontrolnego, w przeciwieństwie do organów podatkowych, które co do zasady wszczynają w pierwszej kolejności kontrolę podatkową. W związku z tym, iż organy kontroli skarbowej nie zawiadamiają o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej – nie będzie miała zastosowania procedura zawiadomienia zawarta w u.s.d.g. i to nawet do tej kategorii kontrolowanych, którą stanowią przedsiębiorcy. Należy w związku z tym zastanowić się, w jaki sposób rozwiązać kolizję norm prawnych zawartych w u.s.d.g., która nakazuje zawiadamiać przyszłych kontrolowanych o wszczęciu kontroli podatkowej i tych z u.k.s., które zakazują wprost zawiadomienia o kontroli podatkowej na rzecz zawiadomienia o postępowaniu kontrolnym. Tym bardziej, iż zgodnie z art. 77 ust. 2 u.s.d.g. wyłącznie w zakresie nieuregulowanym do kontroli podatkowej przedsiębiorców stosuje się przepisy ustaw szczególnych. W związku z czym teoretycznie przepisy u.k.s. dotyczące niezawiadomienia o kontroli podatkowej nie powinny mieć zastosowania, tym bardziej w kontekście uprawnienia do złożenia sprzeciwu na czynności kontrolne, na podstawie art. 84c u.s.d.g.

Dokonując wykładni celowościowej komentowanego unormowania w kontekście dwóch niekoherentnych przepisów ustaw, które bez-

3 Zob. szerzej D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa, 2011.

sprzecznie mają zastosowanie do kontroli podatkowej przedsiębiorców, należy optować za rozwiązaniem przyjętym przez ustawodawcę w obecnym kształcie u.k.s. Argumentami przemawiającymi za słusznością tego rozwiązania są:

- zawiadomienie o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego, które daje czas przyszłym kontrolowanym do stosownego przygotowania się do procedury kontrolnej;
- nie straciło na ważności scedowanie przez organ kontroli skarbowej uprawnienia do złożenia korekty deklaracji, które możliwe jest do zrealizowania pomiędzy skutecznie doręczonym (najczęściej osobiście przez pracowników do tego upoważnionych) zawiadomieniem a datą wszczęcia postępowania kontrolnego.

Negatywnymi przesłankami rozwiązania, w którym organy kontroli skarbowej zawiadamiałyby o kontroli podatkowej, a nie o postępowaniu kontrolnym są:

- brak możliwości przygotowania się do kontroli podatkowej z uwagi na fakt, iż organ kontroli skarbowej prowadzi wcześniej zainicjowane postępowanie kontrolne, które pozostałoby w nieuzasadnionej beczynności;
- kolizja norm prawnych związanych z zawieszeniem uprawnienia do złożenia korekty deklaracji na czas trwania postępowania kontrolnego i tych związanych z uprawnieniem do złożenia korekty deklaracji po zawiadomieniu;
- wraz z fakultatywnością wszczynania kontroli podatkowej wiązałyby się fakultatywność zawiadamiania o kontroli podatkowej, co byłoby sprzeczne z celem tego unormowania.

Powyższa wykładnia została potwierdzona w piśmie Ministra Finansów,⁴ w którym powołuje się on na opinię Ministra Gospodarki, który stwierdza iż „Organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową (art. 13 ust. 3 ustawy), dlatego w opinii resortu gospodarki dla przepro-

4 Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 11 maja 2009 r. (PK4/8012/46/AAN/09/274), Lex nr 27403; odnosi się ono co prawda do zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej wyłączanie wynikającego z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.s., ale zasada ta znajdzie też zastosowanie w przypadku każdego innego zakresu, do którego organ kontroli skarbowej zobowiązany został mocą ustawy do zawiadamiania o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego.

wadzenia kontroli podatkowej w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o kontroli skarbowej, zawiadomienie o zamiarze wszczęcia takiej kontroli nie jest konieczne.”

III. Fakultatywność kontroli podatkowej przedsiębiorców

1. Istota postępowania kontrolnego w kontekście postępowania podatkowego

Organy kontroli skarbowej realizują zakres przedmiotowy u.k.s. głównie poprzez wszczynanie postępowań kontrolnych, o których mowa w rozdziale 3 u.k.s. Podstawową różnicą pomiędzy modelem postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej a modelem postępowania podatkowego prowadzonego przez organy podatkowe jest konieczność przeprowadzenia niezależnej kontroli podatkowej w przypadku tych ostatnich, której konsekwencją co do zasady może być wszczęcie niezależnej procedury – postępowania podatkowego. Tymczasem organy kontroli skarbowej nie są uprawnione do wszczynania kontroli podatkowej samoistnie. Kontrola ta musi wiązać się z wcześniej wszczętym postępowaniem kontrolnym, co prowadzi do wniosku, iż zakres kontroli podatkowej przeprowadzanej przez organy kontroli skarbowej nie może być szerszy niż zakres postępowania kontrolnego, w którym się toczy. Możliwym jest natomiast zawężenie zakresu kontroli podatkowej w stosunku do postępowania kontrolnego, np.: jeżeli postępowanie kontrolne toczy się w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa za 2010 r. i w trakcie tego postępowania pojawiły się nieprawidłowości dotyczące wyłącznie jednego z podatków (np. podatku od towarów i usług), które skutkują koniecznością posłużenia się instrumentami prawnymi zawartymi wyłącznie w dziale VI o.p., to zakres kontroli podatkowej może brzmieć: rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za 2010 r. Zakres

czasowy kontroli podatkowej również musi być skorelowany z zakresem czasowym postępowania kontrolnego, tzn. nie może być szerszy, ale może być węższy (ważne, by odnosił się do podstaw opodatkowania). Biorąc pod uwagę omawiany przykład, zakres kontroli podatkowej może być zrewidowany do rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za m-ce styczeń – kwiecień 2010 r. Podsumowując, kontrola podatkowa przeprowadzana przez organy kontroli skarbowej jest zależna od uprzednio wszczętego postępowania kontrolnego. Nie ma w tym przypadku żadnej różnicy czy procedura kontrolna dotyczyć będzie strony, która jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów u.s.d.g., czy też nim nie jest.

Natomiast postępowanie kontrolne może być postępowaniem samoistnym i nie musi wiązać się z koniecznością wszczęcia kontroli podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej może w ramach postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Treść artykułu 13 ust. 3 u.k.s. nie pozostawia żadnych wątpliwości, że mamy do czynienia z uprawnieniem organu, a nie jego obowiązkiem⁵. Ustawodawca nie precyzuje w u.k.s. przesłanek, po spełnieniu których organ kontroli skarbowej zobligowany byłby do wszczęcia kontroli podatkowej, co powoduje swego rodzaju dowolność w podejmowaniu decyzji przez kontrolujących. Nie ma żadnych wątpliwości, że kontrola podatkowa musi być wszczęta wtedy, kiedy kontrolujący będą chcieli skorzystać z uprawnień im przysługujących, o których mowa w dziale VI o.p. „Kontrola podatkowa”, do której to ustawy, w zakresie nieuregulowanym w u.k.s., odsyła art. 31 ust. 1 u.k.s. Należy zauważyć, że katalog czynności dowodowych, możliwych do przeprowadzenia w sprawie, jest szerszy w kontroli podatkowej⁶, co jest potwierdzeniem tezy, że o.p. w obecnym kształcie była tworzona dla celów postępowania podatkowego prowadzonego przez organy podatkowe pierwszej instancji, o których mowa w o.p. z pominięciem organów kontroli skar-

5 Wyroki NSA: z dnia 24 maja 2007 r. (II FSK 727/06), z dnia 14 grudnia 2007 r. (II FSK 1453/06), z dnia 5 listopada 2008 r. (II FSK 1053/07), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

6 Np. żądanie przeprowadzenia spisu z natury może być wystosowane wyłącznie w trakcie kontroli podatkowej, na podstawie art. 286 § 1 pkt 6 o.p.

bowej⁷. Natomiast w sytuacji, gdy organ kontroli skarbowej zbierze w sposób zupełny materiał dowodowy i oceni go w sposób obiektywny na podstawie przepisów działu IV o.p. „Postępowanie podatkowe” – wszczęcie kontroli podatkowej będzie zbędne.

Przepisy u.k.s. nie regulują w sposób kompletny zasad oraz trybu prowadzenia postępowania kontrolnego. Nie byłoby to zresztą uzasadnione, skoro z uwagi na swój charakter postępowanie to jest jedną z form szeroko rozumianego postępowania administracyjnego. Dlatego też w art. 31 ust. 1 u.k.s. ustawodawca zawarł odesłanie do przepisów o.p., nakazując stosowanie ich w zakresie nieuregulowanym przepisami u.k.s. Podkreślić przy tym należy, że przepis art. 31 ust. 1 u.k.s. daje możliwość „odpowiedniego” stosowania w postępowaniu kontrolnym przepisów o.p. „Odpowiedniość” nie oznacza natomiast bezpośredniości i identyczności. W postępowaniu kontrolnym podejmowane są przez organ kontroli skarbowej działania wykraczające poza zespół czynności składających się na teoretyczny model kontroli. Prowadzący to postępowanie organ nie ogranicza się do porównania stanu obowiązującego (wyznaczeń) ze stanem faktycznym (wykonań), lecz podejmuje także działania władcze⁸.

Należy poprzeć stanowisko WSA w Białymstoku zawarte w przytaczanym wyżej wyroku, w którym sąd charakteryzuje postępowanie kontrolne jako szczególnego rodzaju procedurę administracyjną, łączącą w sobie uprawnienia kontrolne i policyjne, a także właściwe postępowaniu podatkowemu – uprawnienia orzecznicze. Nie jest to jednak ani postępowanie podatkowe, ani kontrola podatkowa.

Przykładem środka dowodowego możliwego do wykorzystania na każdym etapie procedury kontrolnej jest badanie ksiąg, które może być przeprowadzone i udokumentowane protokołem zarówno na etapie postępowania kontrolnego na podstawie art. 193 o.p., jak i na etapie kontroli podatkowej – na podstawie art. 290 § 5 o.p. Może w tym przypadku zajść taka sytuacja, w której zostanie przeprowadzona kontrola podatkowa w postępowaniu kontrolnym zakończona protokołem z kon-

7 Zob. szerzej A. Melezini, *Fakultatywność przeprowadzania kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej w ramach postępowania kontrolnego*, (w:) red. R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok, 2009, s. 370.

8 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2009 r. (I SA/BK 93/09), Lex nr 558737, orzeczenie nieprawomocne.

troli, a dopiero później – na etapie postępowania kontrolnego przeprowadzony zostanie dowód z badania ksiąg kontrolowanego. Przypadek ten pokazuje, iż elementy kontroli występują również w postępowaniu kontrolnym. Kontrola podatkowa rozumiana jest jako ustalenie stanu obowiązującego, to znaczy wyznaczeń, które zależą od przyjętych kryteriów kontrolnych, a następnie ustalenie stanu rzeczywistego – tak zwanych wykonań, wreszcie zaś – ustalenie relacji pomiędzy wyznaczeniami a wykonaniami wraz z przyczynami ewentualnych niezgodności⁹. Elementy kontroli znajdują bowiem swoje odzwierciedlenie zarówno w postępowaniu kontrolnym, jak i kontroli podatkowej i to nie od elementu kontrolnego zależna jest konieczność wszczęcia kontroli podatkowej.

Warto zauważyć, iż po protokole kontroli, którego doręczenie kończy zgodnie z art. 291 § 4 o.p. kontrolę podatkową, kontrolowani uprawnieni są do przedstawienia zastrzeżeń lub wyjaśnień wraz ze wskazaniem stosownych wniosków dowodowych. Rozpatrzenie zastrzeżeń, o których mowa w art. 291 § 1 o.p., następuje już w postępowaniu kontrolnym, w którym dochodzi ponownie do porównania wyznaczeń z wykonaniami. Bywa też tak, że strona wnosi o przeprowadzenie szeregu wniosków dowodowych i nie ma możliwości wszczęcia w tym przypadku ponownej kontroli podatkowej. Także po zakończeniu kontroli podatkowej organ kontroli skarbowej w postępowaniu kontrolnym jest uprawniony do dalszego porównywania wyznaczeń z ustaleniami i nie może to już być kontrola podatkowa.

Należy też zauważyć, iż wszczęcie kontroli podatkowej przez organy kontroli skarbowej nie zawiesza postępowania kontrolnego. Czynności dowodowe mogą być zatem przeprowadzane dwutorowo w ramach postępowania kontrolnego i kontroli podatkowej. Akta zindywidualizowanej sprawy mogą być tworzone oddzielnie dla kontroli podatkowej, a oddzielnie dla postępowania kontrolnego. W praktyce organów kontroli skarbowej tworzone są jednak jedne akta sprawy, a dodatkowo przyjmuje się, iż po wszczęciu kontroli podatkowej stosuje się przepisy wyłącznie związane z kontrolą podatkową, chociaż nic nie stoi teo-

9 Zob. A. Stuglik, *Kontrola przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2006, nr 9, s. 38.

retycznie na przeszkodzie, aby przeprowadzać czynności dwutorowo – gdyż postępowanie kontrolne nie jest zawieszono.

Można też zaryzykować stwierdzenie, że kontrola podatkowa przeprowadzana przez organy kontroli skarbowej jest środkiem dowodowym, zmierzającym do wydania dowodu w postępowaniu kontrolnym jakim jest dokument urzędowy – protokół z kontroli.

Co ciekawe, wstrzymanie czynności kontrolnych w ramach złożonego przez przedsiębiorcę sprzeciwu nie wstrzymuje przeprowadzania czynności dowodowych w ramach postępowania kontrolnego. Także może się okazać, iż przedsiębiorca pomimo pozytywnego dla siebie rezultatu złożenia sprzeciwu będzie zmuszony do dalszego i aktywnego uczestnictwa w postępowaniu kontrolnym.

W przypadku decyzji organu kontroli skarbowej o nieprzeprowadzeniu zindywidualizowanej kontroli podatkowej wobec przedsiębiorcy należy zauważyć, że ta grupa kontrolowanych pozbawiona zostaje możliwości skorzystania ze swoich uprawnień, o których mowa w u.s.d.g. Do postępowania kontrolnego nie mają bowiem zastosowania przepisy u.s.d.g., a wyłącznie do kontroli podatkowej. Z drugiej jednak strony przeprowadzenie postępowania kontrolnego z wyłączeniem kontroli podatkowej będzie z pewnością skutkowało zdecydowanie szybszym zakończeniem całej procedury kontrolnej. Należy również dodać, iż ustawowe skrócenie czasu na przeprowadzenie kontroli podatkowej¹⁰ nie powoduje dla przedsiębiorcy wymiernych korzyści – wydłuża się automatycznie czasokres postępowania kontrolnego. Organy kontroli skarbowej, postępując zgodnie z prawem, skracają też zakresy przedmiotowe kontroli podatkowych przedsiębiorców, a także przenoszą kontrole podatkowe na kolejne lata, z uwagi na to, iż limity na przeprowadzenie kontroli podatkowej zastosowanie mają w jednym roku kalendarzowym.

10 Art. 83 ust. 1 u.s.d.g. wyznacza limity czasu trwania kontroli podatkowej dla różnych kategorii przedsiębiorców.

2. Wpływ uprawnienia kontrolowanego do złożenia korekty deklaracji na konieczność wszczęcia kontroli podatkowej

Na podstawie art. 14c ust. 2 i 3 u.k.s. kontrolowany może, w terminie wyznaczonym przez organ kontroli skarbowej, zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s., skorygować, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym, uprzednio złożoną deklarację podatkową. Zgodnie z art. 24 ust. 4 u.k.s. przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej wyznacza kontrolowanemu 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Organ kontroli skarbowej wydaje więc stosowne postanowienie na podstawie art. 216 o.p., w którym wyznacza również termin na skorygowanie uprzednio złożonej deklaracji podatkowej w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym. Do dnia wejścia w życie ustawy o zmianie u.k.s.¹¹, czyli 30 lipca 2010 r., kontrolowany mógł skorzystać ze swojego uprawnienia w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 290 o.p. Powodowało to konieczność wszczynania kontroli podatkowej każdorazowo w przypadku pojawienia się nieprawidłowości na etapie postępowania kontrolnego. Przeniesienie samego uprawnienia do czasu sprzed wydania decyzji bądź wyniku kontroli ma swoje plusy, gdyż pozwoli kontrolowanemu odnieść się do całości ustaleń, zarówno wcześniej przeprowadzonej kontroli podatkowej, jak i postępowania kontrolnego¹². Nie wpłynię też na decyzję o zasadności wszczęcia kontroli podatkowej.

3. Wpływ orzecznictwa sądów administracyjnych na kształtowanie procedury kontrolnej przez organy kontroli skarbowej

Sądy administracyjne sporadycznie zabierają głos w sprawie kształtu procedury kontrolnej organów kontroli skarbowej, a jeżeli już to robią, to w sposób lakoniczny. W ostatnim jednak czasie pojawił się kon-

11 Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 127, poz. 858).

12 Zob. szerzej D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa, 2011.

trowsyjny w swoim brzmieniu wyrok WSA w Poznaniu,¹³ w którym sąd zajął takie oto stanowisko: „...istota kontroli podatkowej sprowadza się przede wszystkim do zarejestrowania stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu kontroli oraz porównania go ze stanem wyznaczonym przez prawo i plany oraz organizację przyjętą dla podmiotu kontrolowanego. Funkcją kontroli jest także ocena tego, co wynika z owego porównania oraz wyciąganie na tej podstawie wniosków co do dalszego funkcjonowania badanego lub kontrolowanego zjawiska. Kontrola dostarcza materiału, na podstawie którego możliwe jest zapobieżenie powstawania niekorzystnych zjawisk, jak również zweryfikowanie nieprawidłowych zachowań kontrolowanych podmiotów...”. Sąd argumentuje, iż postępowanie kontrolne na etapie przed wszczęciem kontroli podatkowej ma na celu zgromadzenie materiału dowodowego i właściwe przygotowanie kontroli, na etapie której organ porównuje wyznaczenia z wykonaniami. A zatem do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe bądź też określające je w nowej wysokości niezbędne jest wszczęcie kontroli podatkowej.

Jak uzasadnia sąd – należy dokonać wyraźnego rozróżnienia postępowania kontrolnego od kontroli podatkowej. Pierwsze z nich jest postępowaniem wymiarowym, a jego celem jest dokonanie wymiaru zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Celem drugiego jest zbadanie rzetelności samoopodatkowania poprzez wydanie decyzji jako aktu kończącego postępowanie kontrolne, ale jest to możliwe dopiero po przeprowadzeniu kontroli podatkowej. Zdaniem sądu zaakceptowanie tak zdegradowanej procedury prowadziło do wniosku o zbędności przepisów o kontroli podatkowej – stałyby się bezzużyteczne.

Podsumowując, sąd ocenił, iż przeprowadzenie kontroli podatkowej pod pozorem postępowania kontrolnego stanowi istotne naruszenie prawa, tj. art. 79 ust. 1 u.s.d.g., art. 31 ust. 1 u.k.s. w zw. z art. 283 § 1 o.p., 284 § 1 o.p., które miało istotny wpływ na wynik sprawy.

Prezentowany pogląd sądu, w którym postępowanie kontrolne po pierwsze, pełni rolę służalczą wobec kontroli podatkowej, po drugie, której celem jest zebranie materiału dowodowego, możliwego do wy-

13 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 lutego 2011 r. (I SA/Po 707/10), orzeczenie nieprawomocne.

korzystania w kontroli podatkowej, jest błędny z powodów, o których była mowa we wcześniejszych rozważaniach. Nie sposób zgodzić się również z tezą, że do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe bądź też określającej je w nowej wysokości niezbędnym jest wszczęcie kontroli podatkowej.

Należy natomiast zaaprobować pogląd, w którym sąd odniósł się do prowadzenia pozornych kontroli podatkowych, co z pewnością stanowi istotne naruszenie prawa. W omawianym stanie faktycznym kontrolujący wraz z wszczęciem kontroli podatkowej przedłożyli do zapoznania się przez kontrolowanego protokół z tej kontroli. Prowadzi to do wniosku, iż organ kontroli skarbowej nie był w stanie dokonać tych czynności, które opisane zostały w protokole kontroli na etapie kontroli podatkowej, a dokonał ich w trakcie postępowania kontrolnego. Należy też zauważyć, iż organ kontroli skarbowej prowadził postępowanie kontrolne w starym trybie, tzn. sprzed nowelizacji przepisów u.k.s., w którym obowiązywało uprawnienie do złożenia korekty deklaracji wyłącznie po protokole kontroli. Czyli, aby podatnik mógł skorzystać ze swojego prawa, organ kontroli skarbowej wszczynał kontrolę podatkową w sytuacji pojawienia się nieprawidłowości podatkowych w sprawie, sporządzał protokół z kontroli, który uprawniał do złożenia korekty deklaracji. Jeżeli jednak pojawiła się praktyka, w której organ kontroli skarbowej wszczynał taką kontrolę, nie przeprowadzając żadnych czynności kontrolnych i bazując na ustaleniach poczynionych w postępowaniu kontrolnym, wydawał protokół kontrolny – to jednoznacznie taką praktykę należy uznać jako niezgodną z prawem, a samą kontrolę podatkową należałoby uznać za pozorną.

Po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej od komentowanego wyroku, NSA¹⁴ zajął stanowisko zgodnie z prezentowaną przez autora wykładnią, iż po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego organ kontroli skarbowej jest uprawniony do wydania decyzji, bez konieczności wszczynania kontroli podatkowej. Sąd tym samym nie zgodził się z WSA, że do wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe bądź też określającej je w nowej wysokości niezbędne jest wszczęcie kontroli podatkowej.

14 Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2011 r. (I FSK 849/11), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

IV. Wnioski

Brak transparentności procedur kontrolnych doskwiera zarówno kontrolowanym, jak i kontrolującym. Zdecydowanie łatwiejszym byłoby przeprowadzanie procedury kontrolnej skomasowanej w jednej ustawie, a nie jak jest obecnie, gdy poprzez odpowiednie odesłania często należy domyślać się, którą normę prawną należy zastosować w konkretnym przypadku. Wszystko to nie stanowi ułatwienia w nawiązaniu poprawnego kontaktu pomiędzy stronami kontroli.

Wprowadzenie zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przez organy skarbowe było dobrym posunięciem ustawodawcy, jednakże sposób uregulowania tej instytucji w poszczególnych ustawach pozostawia wiele do życzenia. Należałoby postulować co najmniej ujednolicenie powodów, dla których organy skarbowe nie zawiadamiają o kontroli podatkowej i postępowaniu kontrolnym.

Natomiast fakultatywność kontroli podatkowej pozostaje nadal w pewnym niedopowiedzeniu. Postuluje się więc, po przeprowadzeniu stosownych konsultacji i badań, rozważenie przyjęcia jednego z poniższych rozwiązań, wprowadzających do u.k.s.:

- obligatoryjność kontroli podatkowej przed wydaniem decyzji podatkowej;
- fakultatywność kontroli podatkowej w przewidzianych prawem okolicznościach;
- wyłączenie organów skarbowej spod stosowania kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym.

Każde z wyżej wymienionych rozwiązań ma swoje plusy i minusy. Wprowadzenie któregoś z nich spowoduje jednak z pewnością podwyższenie transparentności trybu kontrolnego organów kontroli skarbowej oraz zwiększy przejrzystość w korzystaniu przez kontrolowanych z gwarantowanych przepisami prawa uprawnień.