

Monika Kołodziejczuk

Podjęcie czynności kontrolnych bez udziału kontrolowanego w świetle prawa podatkowego

STRESZCZENIE

Jednym z warunków wszczęcia kontroli podatkowej jest doręczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia. Ustawodawca unormował działania kontrolującego w razie braku możliwości doręczenia upoważnienia z uwagi na nieobecność kontrolowanego lub osób, które go reprezentują. W takiej sytuacji kontrolujący zgodnie z art. 284 § 3 o.p., wzywa kontrolowanego lub osobę upoważnioną do reprezentowania go do stawienia się w miejscu, w którym można będzie prowadzić czynności kontrolne w określonym ustawowo terminie.

Rozważania zawarte w niniejszym opracowaniu skoncentrowane będą w głównej mierze na konsekwencjach niestawienia się wzywanej osoby, w rezultacie czego wszczęcie kontroli podatkowej następuje w dniu upływu określonego terminu.

Dotychczas nie podjęto kwestii braku uregulowań dotyczących skutecznego doręczenia protokołu kontroli podatkowej wszczętej w analizowanym trybie, w sytuacji, kiedy wezwany nie stawia się w miejscu prowadzenia kontroli, jednak kontrola była możliwa do przeprowadzenia, na podstawie zgromadzonych dowodów.

Celem pracy jest analiza prawnych możliwości rozwiązań tego problemu oraz ocena stosowanych praktyk w konfrontacji z istniejącymi zasadami prowadzenia czynności kontrolnych, jako wytycznymi w sposobie postępowania oraz krytyczna ocena przepisów ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie uregulowań dotyczących skutecznego zakończenia kontroli podatkowej wszczętej w trybie art. 284 § 4 o.p. przeprowadzonej bez udziału kontrolowanego w kontekście jego ustawowych praw.



Monika Kołodziejczuk

Evaluation of the Tax Ordinance Act Regulations in Terms of the Tax Inspection without Presence of the Controlled Entity

ABSTRACT

One of the conditions needed to initiate the tax inspection is to deliver the authorization for tax inspection to the controlled entity or to the person who was authorized to represent the controlled entity in the field of tax inspection, in accordance with Art. 281a of Tax Ordinance Act. In practice sometimes delivery of authorization is not possible due to the absence of controlled entity.

According to the regulations in such a case, the tax authorities calls the controlled entity to personal appearance in the place in which it will be possible to proceed the inspection. Such a regulation leads to some doubts in the context of the effective initiation of the tax inspection. Moreover, the consequences of lack of personal appearance of the controlled entity or its representative called under Art. 284 § 3 in the place in which inspection can be proceeded are not specified. As a result the initiation of the inspection take place after the expiry of the period specified in regulations. However, the possibility of effective proceeding and finalization of the audit is questionable in the case if controlled entity or its representative will not be present during the whole audit. Conducting of an audit in such situation is possible basing on the available documentation and evidences, but it is not regulated how to effectively deliver the protocol of the audit and so far this issue was not discussed.

In this elaboration more detailed description of this issue will be included, but also analysis of the legal possibilities of solving that issue and evaluation of the practice of the tax authorities.



1

WPROWADZENIE

Przedmiotem zainteresowania w niniejszym opracowaniu uczyniono przepisy ustawy Ordynacja podatkowa¹ w zakresie uregulowań dotyczących inicjowania działań kontrolnych oraz skutecznego zakończenia kontroli podatkowej wszczętej w trybie art. 284 § 4 o.p. bez udziału kontrolowanego.

Rozważania ukierunkowane zostały na praktykę organów podatkowych, które co do zasady kontrolę przeprowadzają przed postępowaniem podatkowym. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje poprzez doręczone kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia. Wyjątkiem od tej zasady będzie sytuacja, w której przed rozpoczęciem kontroli wyznaczona została osoba do reprezentowania kontrolowanego w zakresie kontroli podatkowej zgodnie z art. 281a o.p. Wówczas upoważnienie musi zostać doręczone tej osobie, nie zaś kontrolowanemu. Wymóg ten jest akcentowany w orzecznictwie. Jak podnosi NSA w wyroku z dnia 1 października 2009 r.: „w sytuacji, gdy ustanowiono pełnomocnika do reprezentowania kontrolowanego, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi być (...) doręczone właśnie jemu, a nie kontrolowanemu. W przeciwnym wypadku istnienie umocowania do reprezentowania kontrolowanego traciłoby sens (stawałoby się odmianą zwykłego, uzasadnionego względami czysto pragmatycznymi, »zastępowania« kontrolowanego)”².

Ustawodawca unormował działania kontrolującego w razie braku możliwości doręczenia upoważnienia z uwagi na nieobecność kontrolowanego lub osób, które go reprezentują. W takiej sytuacji kontrolujący zgodnie z art. 284 § 3 o.p. wzywa kontrolowanego lub osobę upoważnioną do reprezentowania go w zakresie kontroli do stawienia się w miejscu, w którym można będzie prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

Wobec takiego brzmienia przepisu powstaje szereg wątpliwości. Problematyczna jest kwestia, czy wezwanie do stawienia się kontrolowanego w siedzibie organu podatkowego celem doręczenia upoważnienia, w kontekście

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.); dalej: o.p.

² Wyrok NSA z dnia 1 października 2009 r., II FSK 670/08, LEX nr 518682.

unormowań dotyczących miejsca prowadzenia czynności kontrolnych, będzie umożliwiało skuteczne wszczęcie kontroli podatkowej.

Ponadto ustawodawca nie wyjaśnia, jakie konsekwencje rodzić będzie niestawienie się osoby wzywanej na podstawie art. 284 § 3 o.p. w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne, w rezultacie czego wszczęcie kontroli podatkowej następuje w dniu upływu ustawowo określonego terminu. Pomimo wskazania w przepisie art. 284 § 4 o.p., że w przypadku zaistnienia opisanej wyżej sytuacji upoważnienie doręcza się kontrolowanemu lub osobie przez niego upoważnionej, gdy stawi się w miejscu prowadzenia kontroli, to wątpliwości rodzi możliwość skutecznego przeprowadzenia i zakończenia kontroli w przypadku niestawienia się żadnej z tych osób w czasie trwania kontroli.

Wprawdzie w literaturze wielokrotnie omawiano warunki prawidłowo przeprowadzonej kontroli, jednak dotychczas nie podjęto zagadnienia braku uregulowań dotyczących skutecznego doręczenia protokołu kontroli podatkowej wszczętej w analizowanym trybie, w sytuacji gdy kontrolowany lub osoba przez niego wyznaczona nie stawi się w miejscu prowadzenia kontroli, jednak kontrola była możliwa do przeprowadzenia na podstawie zgromadzonych dowodów.

Celowe stało się zatem dokonanie analizy prawnych możliwości rozwiązań tego problemu oraz oceny stosowanych praktyk przez organy kontroli w konfrontacji z istniejącymi zasadami prowadzenia czynności kontrolnych jako wytycznymi w sposobie postępowania oraz ustawowymi prawami podatnika jako kontrolowanego.

2

MOŻLIWOŚCI I SKUTKI OGRANICZENIA ZASADY ZAWIADAMIANIA O PLANOWANEJ KONTROLI

Co do zasady kontrola podatkowa poprzedzona jest zawiadomieniem o zamiarze jej wszczęcia. Etap ten, zwany w literaturze fazą wstępną lub przygotowawczą³, ma na celu wyeliminowanie zaskoczenia, umożliwienie

³ W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 180. L. etapem przygotowawczym lub wstępnej selekcji nazywał czynności wyboru podmiotów, które będą

przygotowania się do kontroli oraz skorygowania ewentualnych błędów. Z tego względu jednym z obligatoryjnych elementów zawartych w zawiadomieniu jest pouczenie o prawie do złożenia korekty deklaracji⁴. W tej kwestii wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 15 lipca 2011 r.⁵: „przeprowadzanie kontroli, które zawsze odbywa się u przedsiębiorcy, ma niewątpliwie wpływ na funkcjonowanie kontrolowanego podmiotu. Stąd też (...) z dniem 1 stycznia 2009 r. wprowadzono na podstawie art. 1 pkt 42 ustawy z 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1318) art. 282b § 1 Ordynacji podatkowej, który zobowiązuje organ do wcześniejszego powiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej poprzez doręczenie zawiadomienia. Pozwala to przedsiębiorcy na przygotowanie się organizacyjnie do prowadzenia tego postępowania, uporządkowania dokumentów, biorąc pod uwagę zakres kontroli wskazany w zawiadomieniu, jak też ewentualnego skorzystania z prawa dokonania korekt deklaracji podatkowych”.

Ochronie uprawnień kontrolowanego służy nie tylko uprzedzenie go o zamierzonej kontroli, ale również wskazanie jej zakresu z precyzyjnym określeniem rodzaju podatku, który będzie przedmiotem kontroli oraz okresu objętego kontrolą. Określenie zakresu kontroli powinno być identyczne również w późniejszym upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli i nie może wykraczać poza zakres wskazany w zawiadomieniu⁶.

Jednakże w określonych ustawowo sytuacjach⁷ organ kontroli nie zawiadamia o zamiarze wszczęcia kontroli. Ograniczenia zasady zawiadamiania o planowanej kontroli mogą wynikać ze specyfiki materii, która ma być przedmiotem kontroli lub przesłanek podmiotowych.

Jednym z przypadków związanych z przedmiotem kontroli, w którym nie wymaga się zawiadomienia, jest kontrola wszczynana na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Organy uprawnione do wystąpienia z takim żądaniem to m.in. urząd skarbowy, inspektor kontroli skarbowej, urząd celny, Straż

poddane kontroli podatkowej. Etap ten służy określeniu konkretnego kręgu podmiotów podlegających kontroli podatkowej. Zob. więcej na ten temat: L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 269.

⁴ Zob. art. 282b § 4 o.p.

⁵ Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2012 r., I FSK 849/11, <http://www.nsa.gov.pl>.

⁶ D. Zalewski, *Kontrowersje wokół instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorcy*, Przegląd Podatkowy 2011, nr 7, s. 32.

⁷ Zob. art. 282c § 1 o.p.

Graniczna, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa, Centralne Biuro Antykorupcyjne oraz organy nadrzędne⁸, jak również prokurator, gdy postępowanie przygotowawcze ujawni istnienie okoliczności sprzyjających popełnieniu przestępstwa lub utrudniających ich ujawnienie⁹.

Bez zawiadomienia wszczęta zostanie także kontrola dotycząca niezgłoszonej działalności gospodarczej oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Jak zauważył WSA w Łodzi w wyroku z dnia 18 kwietnia 2013 r.¹⁰: „w takiej sytuacji (...) na organie podejmującym czynności kontrolne ciąży obowiązek oceny, w każdym przypadku indywidualnie, czy spełnione są przesłanki podjęcia tej kontroli. Charakterystyczne jest to, że przesłanki te (uzasadniające wszczęcie kontroli) mogą być potwierdzone lub wykluczone dopiero w ramach kontroli podatkowej. Ustalenia pokontrolne mają w tym przypadku szczególne znaczenie. Jeśli przypuszczenia organu kontroli nie zostaną potwierdzone, powstaje pytanie o możliwość wykorzystania zebranego materiału dowodowego w innej sprawie podatkowej, która może dotyczyć kontrolowanego podatnika. Innej sprawie podatkowej, traktowanej poza tą, na którą ukierunkowana jest kontrola za wskazaną przesłanką z art. 282c Op.”.

Podkreślić należy istniejące ryzyko, że podatnik, który jest podejrzewany np. o ponoszenie wydatków niewspółmiernych do osiągniętych dochodów, uprzedzony o planowanej kontroli, mógłby niszczyć lub fałszować dokumenty w celu wytłumaczenia się ze swojej sytuacji finansowej, dlatego w tym przypadku szczególne istotne jest nieinformowanie o zamiarze wszczęcia kontroli. Równie uzasadnione jest wszczęcie kontroli podatkowej bez zawiadomienia wobec osób, które ukrywają faktyczne prowadzenie działalności gospodarczej, nie rejestrując jej. Dotyczy to zwłaszcza osób, które sprzedają na dużą skalę towar w Internecie, nie podejmując oficjalnie takiej działalności i nie rozliczając podatków należnych z tego tytułu¹¹.

Jeżeli podejrzenia wobec podatnika nie zostaną potwierdzone, powstaje pytanie o legalność wykorzystania dowodów zgromadzonych w tak podjętej

⁸ Zob. art. 53 § 37–39a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765), dalej k.k.s.

⁹ Zob. art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 270, poz. 1599 z późn. zm.)

¹⁰ Wyrok WSA z dnia 18 kwietnia 2013 r., I SA/Łd 624/12, <http://www.nsa.gov.pl>, wyrok nieprawomocny.

¹¹ D. Zalewski, *Kontrowersje wokół instytucji zawiadomienia...*, s. 36.

kontroli w ramach prowadzonego w następstwie postępowania podatkowego. WSA w Łodzi wypowiedział się również w tej kwestii: „(...) z regulacji prawnych mających zastosowanie w sprawie nie wynika, ażeby brak zawiadomienia o zamiarze kontroli podatkowej skutkował swego rodzaju wykluczeniem tak zgromadzonych materiałów jako dowodów w późniejszym postępowaniu podatkowym nawet wówczas, gdy nie potwierdziły się przesłanki wywołujące wszczęcie kontroli. Za słusznością tego stanowiska przemawia to, że tam gdzie należy pominąć takie dowody, ustawodawca wyraźnie do tego się odwołuje, i to w ramach regulacji dotyczących kontroli podatkowej. Spektakularnym przykładem tego rozwiązania jest przepis art. 284 a § 1 i 1 Op. przewidujący wszczęcie kontroli po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu i nakazujący bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia, doręczyć upoważnienie do przeprowadzenia kontroli”¹².

Przesłanki uzasadniające wszczęcie kontroli bez zawiadomienia nie zawsze muszą być związane z przedmiotem kontroli, lecz mogą mieć również charakter podmiotowy. Dotyczą one osób, które nie wywiązywały lub nie wywiązują się ze zobowiązań wobec Skarbu Państwa, a zatem istnieje prawdopodobieństwo, że osoby te, chcąc uniknąć odpowiedzialności, mogą uchylać się od kontroli lub utrudniać jej przeprowadzenie.

Wobec powyższego oraz mając na względzie redakcję przepisu art. 282c § 1 o.p., zasadny jest pogląd, iż w zamysle ustawodawcy było celowe wykorzystanie elementu zaskoczenia podczas rozpoczęcia kontroli podatnika, na co wskazuje ściśle określenie przypadków wyłączających obowiązek zawiadomienia o planowanej kontroli, ustanowionych z uwagi na prakseologię postępowania oraz interes fiskalny¹³. Ponadto wykorzystane w art. 282c § 1 o.p. sformowanie: „nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej”, nie pozostawia wątpliwości, iż nie było zamiarem normodawcy nadanie uznaniowego charakteru analizowanego przepisu lecz obligatoryjne, ściśle określone zachowanie organu kontroli w sytuacji zaistnienia konkretnych zdarzeń. Nieprawidłowe wydaje się zatem podjęcie czynności kontrolnych w razie uprzedniego wystosowania przez organ zawiadomienia o planowanym jej wszczęciu pomimo wystąpienia któregokolwiek z przypadków wymienionych w art. 282c § 1 pkt 1 i 2 o.p.

¹² Wyrok WSA z dnia 18 kwietnia 2013 r., I SA/Łd 624/12, <http://www.nsa.gov.pl>, wyrok nieprawomocny.

¹³ A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 36.

Istotą kontroli podatkowej, poza zarejestrowaniem stanu faktycznego dotyczącego przedmiotu kontroli oraz porównania go ze stanem wyznaczonym przez prawo i plany oraz organizację przyjętą dla podmiotu kontrolowanego¹⁴, jest również dostarczenie materiału, na podstawie którego możliwe jest zapobieżenie powstawaniu niekorzystnych zjawisk, a także zweryfikowanie nieprawidłowych zachowań kontrolowanych podmiotów¹⁵. Ostatni z wymienionych celów kontroli najbardziej uzasadnia nieuprzedzanie w określonych przypadkach o planowanej kontroli podatkowej, a tym samym stworzenie okoliczności, w których następuje wszczęcie kontroli bez uprzedniej wiedzy kontrolowanego niejako zaskoczenia.

3

ROZPOCZĘCIE KONTROLI PODATKOWEJ POD NIEOBECNOŚĆ KONTROLOWANEGO

Ordynacja podatkowa wyróżnia dwa tryby wszczęcia kontroli podatkowej: tryb zwykły, którego ramy zdefiniowane zostały w art. 284 o.p., oraz tryb nadzwyczajny, zdefiniowany w art. 284a o.p.¹⁶ zwany również uproszczonym¹⁷ lub na legitymację¹⁸. W obu przypadkach formalnym wymogiem jest doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (realizowanym w różnym momencie¹⁹) oraz okazanie legitymacji służbowej osoby lub osób przeprowadzających kontrolę. Oznacza to, że w przyjętym rozwiązaniu zakłada się, iż doręczenie nastąpi w sposób bezpośredni przez osobę upoważnioną do przeprowadzenia kontroli. Wyklucza to możliwość doręczenia w inny sposób i przez kogo innego (np. drogą pocztową lub

¹⁴ C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011, komentarz do art. 77.

¹⁵ D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 26.

¹⁶ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, komentarz do art. 284 oprac. J. Kulicki.

¹⁷ W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe...*, s. 180.

¹⁸ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 189 i in.; A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej...*, s. 39.

¹⁹ A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej...*, s. 39.

przez gońca organu podatkowego)²⁰, co jest możliwe natomiast w przypadku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Zaznaczyć należy, że doręczenie upoważnienia i okazanie legitymacji służbowej nastąpić może wobec pełnomocnika kontrolowanego, ustanowionego w trybie art. 284a o.p., bądź osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej²¹. Sytuacja zmienia się jednak w razie nieobecności kontrolowanego lub osób go reprezentujących oraz w razie nieustanowienia pełnomocnika. Możliwe jest wówczas wszczęcie kontroli podatkowej podczas nieobecności tych osób, a nawet bez ich wiedzy, jeżeli zaistniała uprzednio którakolwiek przesłanka wyłączająca obowiązek zawiadomienia o planowanej kontroli. W celu wszczęcia kontroli podatkowej organ wzywa kontrolowanego lub pełnomocnika do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie siedmiu dni od dnia doręczenia wezwania²². Jeżeli jednak kontrolowany lub osoba go reprezentująca nie stawia się na wezwanie, wówczas wszczęcie kontroli następuje w trybie art. 284 § 4 o.p., to jest w dniu upływu wyznaczonego terminu. W takiej sytuacji upoważnienie doręcza się, gdy osoby te stawia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne.

Przepis ten wzbudza jednak wiele kontrowersji. Warto zauważyć, że ustawodawca zobowiązał kontrolowanego do wskazania osoby, która będzie go reprezentowała w trakcie kontroli, w razie jego nieobecności, jeżeli nie ustanowił wcześniej pełnomocnika w trybie art. 284a o.p.²³, nie przewidując żadnych wyjątków od tej zasady. Nikt poza kontrolowanym nie może zatem wykonać tego obowiązku w jego imieniu. Nie jest również możliwe doręczenie upoważnienia osobie wskazanej do reprezentowania w trakcie kontroli (na podstawie art. 284 § 1 o.p.), gdyż wskazanie to następuje właśnie w obliczu jej wszczęcia.

Analizując treść przepisu art. 284 § 3 o.p., pojawiają się wątpliwości w dwóch zasadniczych kwestiach:

- 1) w jakim miejscu winien stawić się kontrolowany lub osoba wskazana w trybie art. 281a celem odbioru upoważnienia,

²⁰ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, S. Presnarowicz, P. Piertasz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, komentarz do art. 284 opracował C. Kosikowski.

²¹ Zob. art. 284 § 2 o.p.

²² Zob. art. 284 § 3 o.p.

²³ Zob. art. 284 § 1 o.p.

- 2) czy wezwany może stawić się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne w terminie wcześniejszym niż 7 dni?

Jak wskazuje C. Kosikowski, w wezwaniu do stawienia się nie można wyznaczyć innego miejsca niż to, w którym możliwe jest prowadzenie czynności kontrolnych. Nie jest w szczególności takim miejscem siedziba organu kontroli podatkowej²⁴. Za słusnością takiego stanowiska przemawia wskazane przez ustawodawcę w art. 285a § 1 i 2 o.p. możliwe miejsca prowadzenia czynności kontrolnych, tj.:

- siedziba kontrolowanego,
- miejsce przechowywania dokumentacji,
- miejsce związane z prowadzoną przez niego działalnością, w tym również w lokalu mieszkalnym.

Wprawdzie normodawca dopuszcza możliwość prowadzenia czynności kontrolnych w siedzibie organu podatkowego, jednak uzależnia ją od zgody kontrolowanego²⁵, która winna mieć postać pisemną. W świetle przepisów ordynacji podatkowej czynności kontrolnych, co do zasady, dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. Oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych składane jest na piśmie. W razie odmowy złożenia oświadczenia kontrolujący dokonuje odpowiedniej adnotacji, dołączając ją do akt sprawy²⁶.

W świetle braku rezygnacji kontrolowanego z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych oraz zgody na prowadzenie czynności kontrolnych w siedzibie organu kontroli, nieprawidłowe zdaje się wskazanie w wezwaniu do odbioru upoważnienia siedziby organu podatkowego, jako miejsca, w którym można prowadzić czynności kontrolne. Może zostać bowiem naruszona zasada czynnego udziału kontrolowanego w postępowaniu²⁷. Realizacją tej zasady jest obowiązek przeprowadzenia czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego, osoby przez niego wskazanej

²⁴ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, S. Presnarowicz, P. Piertasz, *Ordynacja podatkowa...*, komentarz do art. 284.

²⁵ Zob. art. 285b o.p.

²⁶ E. Ruśkowski (red.), *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, Warszawa 1999, s. 213–214.

²⁷ Zob. art. 123 § 1 w zw. z art. 292 o.p.

lub upoważnionego przedstawiciela jednostki kontrolowanej przewidziany w art. 285 § 1 o.p., który jak podkreśla się w literaturze, jest bardzo ważnym uprawnieniem kontrolowanego²⁸.

Odmienne stanowisko zaprezentował WSA w Warszawie w uzasadnieniu wyroku z dnia 20 grudnia 2012 r.²⁹. Sąd odnosił się wówczas m.in. do zarzutu naruszenia art. 284 § 3 i § 4 o.p. w zw. z art. 284 § 1, art. 285b o.p. W analizowanym przypadku upoważnieni pracownicy organu I instancji udali się pod adres zamieszkania skarżących oraz do siedziby spółki. Z uwagi na fakt, że pod ww. adresami nie zastano skarżących, **organ kontroli wezwał skarżących do osobistego stawiennictwa w siedzibie organu**, w celu doręczenia im upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Ponieważ nie stawili się oni w wyznaczonym terminie, organ wszczął kontrolę podatkową następnego dnia po upływie siódmego dnia od dnia doręczenia kontrolowanej wezwania – w trybie przewidzianym w art. 284 § 4 o.p. W takim przypadku, zgodnie z § 3 i § 4 art. 284 o.p., moment wszczęcia kontroli zostaje przesunięty w czasie. Najpierw bowiem kontrolujący, co zostało przez organ I instancji dokonane, zobowiązani byli do wezwania kontrolowanych do stawienia się w miejscu przeprowadzenia kontroli następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. W rozpatrywanej sprawie wezwanie okazało się nieskuteczne i skarżący nie stawili się, stąd datą wszczęcia kontroli stał się dzień, w którym upłynął termin siedmiodniowy określony w § 3 art. 284 o.p.

W sprawie zarzucono naruszenie art. 284 § 3 i 4 w zw. z art. 284 § 1, art. 285b, poprzez oparcie istotnych dla sprawy ustaleń faktycznych na dokumentach zgromadzonych w wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych pomimo braku skutecznego wszczęcia kontroli podatkowej.

Sąd nie podzielił podnoszonego przez skarżących zarzutu dotyczącego braku skutecznego wszczęcia kontroli podatkowej, podkreślając, że miejscem, w którym można prowadzić czynności kontrolne jest również stosownie do art. 285b o.p. siedziba organu podatkowego i w ocenie sądu, mimo że sama kontrola lub poszczególne czynności kontrolne mogą być przeprowadzane za zgodą kontrolowanego, nie zmienia to oceny, iż **zgoda ta nie jest konieczna dla wszczęcia postępowania kontrolnego w trybie art. 284 § 3 i § 4 o.p.**, szczególnie w sytuacji, gdy skarżący byli dla kontrolujących

²⁸ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe...*, s. 194.

²⁹ Wyrok WSA z dnia 20 grudnia 2012 r., III SA/Wa 1416/12, <http://www.nsa.gov.pl>, wyrok nieprawomocny.

niedostępni (nieobecni) zarówno w miejscu zamieszkania jak i prowadzenia działalności gospodarczej, a także w siedzibie organu podatkowego (nie stawili się na wezwania organu).

W literaturze przedmiotu prezentowane są jednak odmienne interpretacje omawianego zagadnienia. Według J. Kulickiego w konstrukcji art. 284 o.p. brak jest możliwości wszczęcia kontroli podatkowej pod nieobecność kontrolowanego lub osób go zastępujących³⁰, natomiast C. Kosikowski uważa, że kontrolowany może nie stawić się na wezwanie kontrolującego, ani też nie wyznaczyć osoby reprezentującej go w trakcie kontroli. W tej sytuacji, w myśl art. 284 § 4, niesłusznie przyjmuje się, że wszczęcie kontroli podatkowej następuje w dniu upływu terminu do stawienia się w miejscu wyznaczonym przez organ kontroli. Postanowienie to jest sprzeczne z zasadą przyjętą w art. 284 § 1, gdzie takie zastrzeżenie ma miejsce. Nie jest możliwe doręczenie upoważnienia, jeśli kontrolowany nie stawia się w wyznaczonym miejscu, a nie została również wyznaczona, w trybie art. 281a, osoba pełnomocnika. Nie dochodzi zatem do wszczęcia kontroli podatkowej – i tak, zdaniem autora, należało przyjąć w art. 284 § 4³¹.

Doręczenie wezwania do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następuje z reguły za pośrednictwem poczty, zatem niemożliwe staje się wskazanie w nim dnia, w którym winien stawić się kontrolowany celem odbioru upoważnienia. Będzie to następny dzień po upływie siedmiu dni od dnia doręczenia wezwania. Jest to bardzo istotne, ponieważ w przypadku niestawienia się właśnie w tym dniu, następuje skutek w postaci wszczęcia kontroli podatkowej. Może się także zdarzyć, jak w przypadku doręczenia zastępczego (tzw. fikcji doręczenia)³², że kontrolujący powezmą wiadomość o tym dniu w momencie, gdy on już upłynął. Potwierdzenie doręczenia wezwania, z którego będzie wynikać dzień doręczenia umożliwiający określenie dnia stawienia się kontrolowanego w miejscu prowadzenia kontroli dotrze bowiem do nich po jego upływie³³.

³⁰ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, komentarz do art. 284 opracował J. Kulicki.

³¹ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, S. Presnarowicz, P. Piertasz, *Ordynacja podatkowa...*, komentarz do art. 284.

³² Zob. art. 150 § 1 w zw. z art. 292 o.p.

³³ J. Wowra, *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Wrocław 2005, s. 101.

Warto zauważyć, że w razie zaistnienia okoliczności uzasadniających brak zawiadomienia kontrolowanego o planowanej kontroli oraz gdy miało miejsce zastępcze doręczenie wezwania do stawienia się w miejscu kontroli następuje wszczęcie kontroli podatkowej bez wiedzy kontrolowanego. Wobec tego może zdarzyć się sytuacja, w której kontrolujący zgodnie z prawem podejmują czynności kontrolne bez świadomości kontrolowanego lub osoby go reprezentującej, gdyż nieobecność tych osób nie uniemożliwi przeprowadzenie czynności kontrolnych, jak na przykład wówczas, gdy kontrola oparta zostanie na dowodach w postaci dokumentów składanych przez podatnika do organu podatkowego oraz dokumentów zgromadzonych w wyniku uprzednio przeprowadzonych kontroli u kontrahentów podatnika.

Określone wątpliwości może nadto budzić kwestia zasadności wszczęcia kontroli przed upływem siedmiu dni od dnia doręczenia wezwania, gdyż ustawodawca nie przewidział możliwości stawienia się w miejscu prowadzenia kontroli w terminie wcześniejszym. Przepisy ordynacji podatkowej nie określają konsekwencji prawnych doręczenia upoważnienia we wcześniejszym terminie. Zdaniem J. Wowry³⁴ w razie stawienia się kontrolowanego w terminie wcześniejszym należy uzyskać potwierdzenie doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej od takiej osoby. W ten sposób następuje wszczęcie kontroli podatkowej w dniu doręczenia upoważnienia. Nie wydaje się bowiem zasadne przyjmowanie konsekwencji prawnych wynikających z przepisu art. 284 § 4 o.p. i zakładanie, że pomimo uprzedniego doręczenia upoważnienia kontrola podatkowa została jednak wszczęta następnego dnia po upływie siedmiu dni od dnia doręczenia wezwania. Podobny pogląd prezentuje J. Kulicki, którego zdaniem kontrola będzie wszczęta bądź w dniu doręczenia upoważnienia do kontroli, bądź – jeżeli kontrolowany lub osoba go zastępująca nie stawia się w terminie wskazanym w zawiadomieniu – z upływem terminu do stawienia się w miejscu prowadzenia kontroli³⁵.

³⁴ Ibidem, s. 102.

³⁵ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, komentarz do art. 284 opracował J. Kulicki.

KONSEKWENCJE PODJĘCIA CZYNNOŚCI KONTROLNYCH POD NIEOBECNOŚĆ KONTROLOWANEGO

Ustawodawca przewidział sytuację, w której z powodu nieobecności kontrolowanego lub osoby go reprezentującej nie jest możliwe przeprowadzenie kontroli, a w szczególności nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Wówczas kontrolę zawiesza się do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności³⁶. W takiej sytuacji stosuje się odpowiednio art. 139 § 4 o.p. i czasu zawieszenia nie liczy się do terminów przewidzianych w przepisach prawa. Zawieszenie kontroli nie zwalnia kontrolującego z obowiązku zawiadamiania kontrolowanego o przedłużonym terminie zakończenia kontroli, o którym mowa w art. 284b § 2 o.p. Wówczas mogą jednak wystąpić trudności w precyzyjnym ustaleniu okoliczności uniemożliwiających przeprowadzenie czynności kontrolnych, a w konsekwencji ze wskazaniem nowego terminu zakończenia kontroli³⁷, który winien odnosić się do dnia ustania tych okoliczności.

Poza zawieszeniem kontroli przewidziana również została możliwość jej umorzenia³⁸. Organ podatkowy może zawiesić kontrolę podatkową, jeżeli w okresie 30 dni od dnia jej wszczęcia nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego. Zawieszona kontrola może być podjęta w każdym czasie, gdy zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego. Jeżeli jednak w ciągu pięciu lat od wydania postanowienia o zwieszeniu nie uda się ustalić tych danych, zawieszona kontrola podlega umorzeniu.

Kontrola podatkowa powinna zostać zakończona bez zwłoki³⁹, a więc organ winien przeprowadzić ją w sposób sprawny i szybki. Wszystkie podjęte w jej toku czynności merytoryczne i techniczne powinny służyć głównemu celowi kontroli – sprawdzeniu, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków podatkowych w szerokim tego słowa znaczeniu. Oczywiście czynności kontrolne muszą być wykonywane w granicach prawnie określonych z uwzględnieniem praw kontrolowanego, a w szczególności jego

³⁶ Zob. art. 284 § 5 o.p.

³⁷ J. Skubisz, *Czas kontroli podatkowej* (w:) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008, s. 258.

³⁸ Zob. art. 284a § 5–6 o.p.

³⁹ Zob. art. 284b § 1 o.p.

prawa do czynnego udziału w prowadzonym postępowaniu⁴⁰. Kontrola podatkowa nie powinna pozbawiać kontrolowanego prawa korzystania z jego uprawnień procesowych⁴¹. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 3 listopada 2000 r.: „korzystanie przez podatnika ze swych proceduralnych uprawnień nie może być wskazywane przez organ podatkowy jako powód usprawiedliwiający przewlekłość postępowania”⁴². Art. 284b § 2 o.p. umożliwia nieograniczone w zasadzie wydłużanie okresu przeprowadzenia kontroli, uzależnione jedynie od wystosowania przez kontrolującego odpowiedniego zawiadomienia o zmianie terminu zakończenia kontroli. Mamy zatem do czynienia z jednej strony z próbą realizacji zasady szybkości i prostoty postępowania wynikającej z art. 125 o.p., z drugiej zaś fikcją ograniczenia zakresu czasowego kontroli, poprzez umożliwienie przedłużania. Każde nieuzasadnione wydłużenia czasu kontroli stanowi naruszenie zasady szybkości postępowania, która ma tu zastosowanie na zasadzie art. 292 o.p. Wprawdzie kontrolowany ma prawo do złożenia ponaglenia kontrolujących, jednak, jak wskazuje się w literaturze, w praktyce są to zbyt słabe instrumenty oddziaływania na kontrolujących, aby mogły być realnie wykorzystane dla ochrony pozycji podatnika w toku kontroli podatkowej⁴³. Ponadto z prawa ponaglenia kontrolujących podatnik będzie mógł skorzystać tylko wówczas, jeżeli faktycznie poweźmie wiedzę, że kontrola wobec niego jest prowadzona. W sytuacji, gdy czynności kontrolne podjęte zostaną pod jego nieobecność oraz w przypadku doręczenia zastępczego zawiadomienia o niezakończeniu kontroli w terminie, kontrolowany może nie mieć świadomości prowadzonej kontroli podatkowej, co wyklucza możliwość domagania się ochrony jego ustawowych praw.

Zakończenie kontroli podatkowej następuje przez wydanie protokołu kontroli lub wydanie postanowienia o jego umorzeniu. Kontrola zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli (art. 291 § 4 o.p.)⁴⁴. Zasadą jest, że powinno to nastąpić przed upływem limitów czasu kontroli. W przypadku braku możliwości doręczenia protokołu z przyczyn niezależnych od organu (np. nieobecność kontrolowanego po zakończeniu

⁴⁰ J. Skubisz, *Czas kontroli podatkowej...*, s. 258.

⁴¹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe...*, s. 193.

⁴² Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., I SA/Łd 2165/98, <http://www.nsa.gov.pl>.

⁴³ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe...*, s. 193.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 195.

czynności kontrolnych) dokumenty zgromadzone w trakcie czynności kontrolnych będą stanowiły dowód w postępowaniu podatkowym. Doręczenie protokołu nie stanowi bowiem czynności kontrolnej⁴⁵. Nie jest również wymagane, jak w przypadku upoważnienia do kontroli, osobiste doręczenie protokołu, zatem może mieć tu zastosowanie tzw. fikcja doręczenia. Problem pojawia się w sytuacji, gdy kontrola wszczęta została pod nieobecność kontrolowanego w trybie art. 284 § 4 o.p. i była możliwa do przeprowadzenia na podstawie zgromadzonych dowodów. Przepisy ordynacji nie przewidują bowiem możliwości zakończenia tak przeprowadzonej kontroli, gdyż ustawodawca zobowiązał do doręczenia upoważnienia do kontroli kontrolowanemu lub jego reprezentantowi, gdy stawi się w miejscu prowadzenia kontroli. Wobec braku uregulowań dotyczących możliwości skutecznego doręczenia protokołu kontroli podatkowej wszczętej w analizowanym trybie, w sytuacji, kiedy kontrolowany lub osoba przez niego wyznaczona nie stawi się w miejscu prowadzenia kontroli, jednak kontrola była możliwa do przeprowadzenia, na podstawie zgromadzonych dowodów, stwierdzić należy, iż w obecnym stanie prawnym czynności takie nie mogą zostać zakończone do momentu stawienia się tych osób w miejscu prowadzenia kontroli.

5

WNIOSKI

Przeprowadzona powyżej analiza prowadzi do konkluzji, że przepis art. 284 o.p. posiada wiele niedociągnięć o różnym charakterze i znaczeniu, które budzą szereg kontrowersji, ale przede wszystkim rodzą wątpliwości w zakresie jego stosowania. Przepis ten winien zostać zmieniony tak, aby jego treść w sposób jednoznaczny określała zasady postępowania w przypadku zaistnienia określonych zdarzeń takich jak nieobecność kontrolowanego podczas rozpoczęcia oraz prowadzenia kontroli podatkowej. Skoro ustawodawca dopuścił taką możliwość, to ze względu na efektywność kontroli zasadne wydaje się, aby przepis art. 290 zawierał zapis precyzujący sposób doręczenia protokołu z kontroli wszczętej w trybie art. 284 § 4 o.p. poprzez

⁴⁵ J. Skubisz, *Czas kontroli podatkowej...*, s. 258.

doręczenie zastępcze. Upoważnienie do kontroli byłoby natomiast możliwe do przekazania podatnikowi na każdym stadium postępowania, nie zaś tylko w toku kontroli, jak wynika z przepisu art. 284 § 4 o.p.

AKTY PRAWNE

- Ustawa z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze, tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 270, poz. 1599 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765.

ORZECZNICTWO

- Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., I SA/Łd 2165/98, <http://www.nsa.gov.pl>.
- Wyrok NSA z dnia 1 października 2009 r., II FSK 670/08, LEX nr 518682.
- Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2012 r., I FSK 849/11, <http://www.nsa.gov.pl>.
- Wyrok WSA z dnia 20 grudnia 2012 r., III SA/Wa 1416/12, <http://www.nsa.gov.pl>, wyrok nieprawomocny.
- Wyrok WSA z dnia 18 kwietnia 2013 r., I SA/Łd 624/12, <http://www.nsa.gov.pl>, wyrok nieprawomocny.

BIBLIOGRAFIA

- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Etel L. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Presnarowicz S., Piertasz P., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Mariański A., Strzelec D., *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012.
- Ruśkowski E. (red.), *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, Warszawa 1999.

- Skubisz J., *Czas kontroli podatkowej* (w:) B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki, A. Krukowski (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Lublin 2008.
- Stuglik A., *Kontrola przedsiębiorcy w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej*, *Przegląd Prawa Handlowego* 2006, nr 9.
- Wowra J., *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*, Wrocław 2005.
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009.
- Zalewski D., *Kontrowersje wokół instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej przedsiębiorcy*, *Przegląd Podatkowy* 2011, nr 7.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.