

Marek Zdebel, Aneta Majowska

Bariery rozwoju przedsiębiorczości w Polsce w aspekcie czynności kontrolnych realizowanych przez organy kontroli skarbowej

STRESZCZENIE

Treść artykułu dotyka ważkiego problemu instytucjonalnej bariery dla rozwoju przedsiębiorczości w Polsce jaką są dla autorów relacje zachodzące pomiędzy przedsiębiorcą a urzędem kontroli skarbowej. Poprzez nakreślenie zakresu oddziaływania kontroli podatkowej prowadzonej w ramach postępowania kontrolnego oraz poprzez przeanalizowanie konstrukcji praw i obowiązków kontrolowanych i kontrolujących na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a także ustawy Ordynacja podatkowa, została dokonana szczegółowa analiza w kwestiach ocenionych przez autorów za nadmiernie sprzyjające powstawaniu ograniczeń w rozwoju przedsiębiorczości. Nadto podkreślono wysoki stopień zawłości przenikających się przepisów wykorzystywanych przy stosowaniu procedury kontrolnej, które to zawłości mogą wpływać negatywnie na funkcjonowanie podmiotów gospodarczych na rynku. Rozważania w tej materii skłoniły do wywiedzenia postulatów idących w kierunku generalnego uproszczenia procedury kontrolnej, w szczególności w aspekcie przepisów prawnych stanowiących główną wskazówkę dla przedsiębiorców.



Marek Zdebel, Aneta Majowska

Barriers to the Development of Entrepreneurship in Poland as a Consequence of Tax Audits

ABSTRACT

The article deals with an important problem of an institutional barrier for entrepreneurial development in Poland. The authors define this as the relationship between entrepreneurs and the Tax Audit Office. A detailed analysis of issues, which in the authors' opinion, restrict entrepreneurial development was conducted. The scope of the impact of a tax audit carried out within audit proceedings is described. The Tax Audit Act, The Freedom of Economic Activity Act and The Tax Ordinance Act define the rights and obligations of the entities subject to an audit and those conducting the audit. The authors analyse the resulting structure of these rights and obligations and emphasise the high degree of complexity of intertwining regulations governing the audit procedure. They infer that such complexities may inhibit the entry new entrepreneurs into the market. Considerations of this issue lead to the conclusion which calls for the general simplification of the audit procedure and in particular the body of legal regulations which are the main guideline for the entrepreneurs.



Rozwój przedsiębiorczości wymaga stworzenia dogodnych warunków zachęcających do podejmowania tego typu aktywności przez potencjalnych przedsiębiorców. Dotychczasowe doświadczenia Polski w tym zakresie nie są najlepsze. Począwszy jednak od wejścia w życie przepisów ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej¹, późniejszych regulacji ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej² i ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej³ (dalej: ustawa), dostrzec należy dążenie ustawodawcy do wypracowania takich uwarunkowań prawnych prowadzenia działalności gospodarczej, które przynajmniej teoretycznie powinny sprzyjać takiej aktywności. Wniosek ten nie obejmuje jednak całego obszaru uregulowań prawnych. Negatywnym przykładem w tym względzie są regulacje wyznaczające relacje pomiędzy przedsiębiorcami-podatnikami i organami podatkowymi oraz organami kontroli skarbowej. W związku z tym autorzy wysunęli tezę, że jedną z instytucjonalnych barier dla rozwoju przedsiębiorczości w Polsce są „uciążliwe relacje przedsiębiorców z urzędami skarbowymi – odpowiednio urzędami kontroli skarbowej”⁴. Negatywne relacje, o których mowa, stanowią rezultat szeregu obowiązków spoczywających na kontrolowanym (przedsiębiorcy) oraz odpowiednio wachlarzu uprawnień kontrolującego organu bądź upoważnionego przez niego pracownika, ale również stanowią konsekwencję braku czytelności przepisów, na gruncie których zbudowano czynności kontroli skarbowej. Ocenie tego zagadnienia zostanie poświęcone niniejsze opracowanie.

Stanowisko współczesnej doktryny w zakresie pojęcia „kontrola skarbowa” reprezentuje najpełniej definicja C. Kosikowskiego, który rozumie przez nią ogół organów i jednostek organizacyjnych powołanych w celu ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, wraz z przypisanymi im uprawnieniami: kontrolnymi, orzeczniczymi, dochodzeniowymi i śledczymi⁵. Według W. Wójtowicz natomiast kontrola skarbowa to

¹ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. z 1988 r. Nr 41, poz. 324 z późn. zm.).

² Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.).

³ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.).

⁴ J. Kantorowicz, *Jak uwolnić przedsiębiorczość w Polsce?*, Warszawa 2008, s. 7; 33% ankietowanych (2 pozycja w rankingu) podało jako potencjalne bariery przedsiębiorczości w Polsce uciążliwe relacje z organami administracji publicznych.

⁵ C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 784.

wyspecjalizowany pion kontroli podatników, płatników i inkasentów w wykonywaniu ich obowiązków⁶.

Czynności kontrolne organów kontroli skarbowej (dalej: o.k.s.) reguluje powołana ustawa, natomiast realizację zadań w ramach postępowania kontrolnego umożliwia odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej⁷ (dalej: o.p.), ponieważ zgodnie z art. 31 ust. 2 pkt 3 ustawy do postępowania kontrolnego stosuje się, w zakresie nieuregulowanym, przepisy działu IV o.p. Organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową⁸, do której również stosuje się odpowiednio przepisy o.p. (unormowania działu VI).

Z kolei zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 291c o.p. odpowiednie zastosowania znajdują przepisy rozdziału piątego ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Odesłanie to jednak nie dotyczy postępowania kontrolnego, lecz kontroli podatkowej.

Kontrolę skarbową w zakresie i trybie określonym w ustawie sprawują o.k.s. Art. 6 ust. 1. ustawy podkreśla wyłączność prowadzenia kontroli skarbowej przez te organy, a także odrębność tychże organów, stanowiących samodzielny element administracji rządowej podległej Ministrowi Finansów.

Na kontrolę skarbową składa się postępowanie kontrolne i kontrola podatkowa. Wszczęcie postępowania kontrolnego przez o.k.s. nie oznacza jednoczesnego wszczęcia kontroli podatkowej⁹, natomiast sama kontrola podatkowa jest wyłącznie fakultatywną częścią kontroli skarbowej.

Kontrola podatkowa jest instytucją prawną pozwalającą organom podatkowym pierwszej instancji na ustalenie stanu faktycznego oraz weryfikację danych zamieszczonych w deklaracjach podatkowych i księgach podatkowych¹⁰. Możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej istnieje jednak wyłącznie w ramach postępowania kontrolnego, koniecznym więc jest wszczęcie tego postępowania. Z uwagi na fakt, że kontrola podatkowa nie jest elementem obligatoryjnym każdego postępowania kontrolnego o.k.s. same decydują na jakim etapie postępowania kontrolnego i czy

⁶ W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz–Lublin 2002, s. 340.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. Nr 749 z późn. zm.).

⁸ Art. 13 ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej.

⁹ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 marca 2008 r., I SA/Wr 28/08, Lex nr 451207.

¹⁰ Zob. A. Gomułowicz, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. 4, Warszawa 2008, s. 456.

w ogóle należy wszcząć kontrolę podatkową, przy czym mimo braku ustawowej definicji „kontroli”, przyjęć należy, iż oznacza ona działalność, na którą składają się cztery rodzaje czynności: ustalenie stanu obowiązującego tzw. wyznaczeń, ustalenie stanu rzeczywistego tzw. wykonan, porównanie wykonan z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub też niezgodności oraz wyjaśnienie przyczyn wyniku tego porównania¹¹. Definicja ta znajduje zastosowanie także w odniesieniu do kontroli podatkowej.

Podstawą prawną do wszczęcia kontroli podatkowej jest art. 13 ust. 3 ustawy. Oprócz wskazanego przepisu do kontroli podatkowej stosuje się również art. 14c ustawy oraz – zgodnie z odesłaniem zawartym w art. 31 teżej ustawy – przepisy działu VI o.p.

W przypadku, gdy przeprowadzana kontrola dotyczy działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹², a więc osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niebędącej osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonującej we własnym imieniu działalność gospodarczą, a także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej, znajdują zastosowanie przepisy rozdziału 5 przywołanej ustawy¹³.

Pomimo obowiązku stosowania przepisów odrębnego działu o.p. do czynności kontroli podatkowej nie ulegają wyłączeniu przepisy działu IV o.p. dotyczące postępowania kontrolnego¹⁴, z uwagi na fakt, iż kontrola podatkowa prowadzona jest w ramach postępowania kontrolnego.

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z prawa podatkowego¹⁵. Kontrola podatkowa jest zatem badaniem zgodności stanu faktycznego z prawem.

Najistotniejszą różnicą pomiędzy postępowaniem kontrolnym a kontrolą podatkową z punktu widzenia organów kontroli skarbowej jest szerszy zakres środków pozostających w dyspozycji organów w toku kontroli podatkowej. W celu dokonania porównania stanu faktycznego z prawem¹⁶, tj. przeprowadzenia czynności w ramach tej kontroli, środki

¹¹ Por. L. Etel, *Prawo podatkowe*, Wyd. 2, Warszawa 2008, s. 268–269.

¹² Art. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

¹³ Art. 31 ust. 2 pkt 4 u.k.s. w zw. z art. 291c Ordynacji podatkowej.

¹⁴ Por. A. Gomułowicz, *Podatki...*, s. 457.

¹⁵ Art. 281 § 2 o.p.

¹⁶ Por. S. Babiarz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. 5, Warszawa 2009, s. 924.

te pozwalają uzyskać wnikliwą wiedzę na temat prowadzonej działalności gospodarczej przez podatnika¹⁷

Wskazane ustalenia skłaniają do podjęcia rozważań w kilku szczególnych kwestiach, które w ocenie autorów powinny być traktowane jako przyczyny sprzyjające powstawaniu barier w rozwoju przedsiębiorczości w Polsce.

1

ODSTĘPSTWO OD OBOWIĄZKU ZAWIADOMIENIA O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA KONTROLNEGO

Jak wskazano wcześniej, czynność polegająca na wszczęciu postępowania kontrolnego została zasadniczo uregulowana w art. 13 ustawy. Kwestie nieuregulowane w ustawie poddane zostały unormowaniom rozdziału 8 działu IV o.p. Wszczęcie postępowania kontrolnego następuje zatem wyłącznie z urzędu na podstawie postanowienia¹⁸. Nie jest możliwe więc wszczęcie postępowania na wniosek strony¹⁹.

Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Wyjątki od przedstawionej zasady określa przepis art. 282c § 1 o.p. Do najczęstszych należą sytuacje, w których kontrola:

- ☒ dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- ☒ ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- ☒ dotyczy opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł niewujawnionych,
- ☒ zostaje wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu lub osobie przez niego upoważnionej, albo gdy kontrolowanym

¹⁷ Por. M. Szczypiór, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w 2009 r.*, Wrocław 2009, s. 15–16.

¹⁸ Art. 13 ust. 1 ustawy.

¹⁹ Zob. D. Malinowski (red.), *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Difin, Warszawa 2007, s. 39.

jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej – członkowi zarządu, wspólnikowi lub osobie upoważnionej, jeżeli czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia²⁰,

- ☒ ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury – dotyczy podatku od wydobywania niektórych kopalin oraz w przypadkach, gdy organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:
- 1) jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
 - 2) nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczenie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione²¹,

a także sytuacja konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe, z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych. Kontrolowany zostaje tylko poinformowany o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Datą wszczęcia postępowania kontrolnego jest dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego²², wydanego przez organ kontroli skarbowej.

Podjęcie postępowania kontrolnego oraz zakres podmiotowy podejmowanych w jego ramach czynności uzależniony jest od woli organu kontroli, gdyż **znajduje się w granicach uznania organu administracyjnego**²³. **Zasadność przeprowadzenia kontroli nie podlega ocenie nawet sądu administracyjnego, ponieważ przepisy nie regulują w jakich przypadkach organ może przeprowadzić kontrolę**²⁴.

Podobnie szeroki jest katalog sytuacji, w których odstępuje się od zawiadomienia o wszczęciu kontroli podatkowej. I tutaj jednak zasadą jest, że

²⁰ Art. 282c § 2 pkt 1f w zw. z art. 284a § 1 o.p.

²¹ Art. 282c § 2 o.p.

²² Art. 13 ust. 2 ustawy.

²³ Por. D. Malinowski (red.), *Postępowanie...*, s. 39.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 11 października 1995 r., III SA 124/95 – Monitor Podatkowy 1996/1/23.

wszczęcia kontroli podatkowej dokonuje organ kontroli skarbowej w drodze postanowienia wyłącznie po wszczęciu postępowania kontrolnego²⁵.

Upoważnienie doręcza się kontrolowanemu lub osobie przez niego upoważnionej. Organy kontroli skarbowej nie mają więc obowiązku zawiadamiać kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej²⁶, wystarczy doręczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia.

Istnieje również możliwość wszczęcia kontroli podatkowej po okazaniu legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych oraz doręczeniu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego, jednak w takim przypadku upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej powinno być doręczone bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli²⁷. W razie uchybienia temu terminowi dokumenty z dokonanych w tym czasie czynności nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu kontrolnym²⁸. Opisany tryb postępowania może mieć miejsce zgodnie z odesłaniem do uregulowań o.p., jeżeli czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Odmienne uregulowania dotyczą przeprowadzania kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Obowiązek zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli²⁹, **ulega wyłączeniu** w ściśle określonych sytuacjach, tj. gdy:

1. kontrola ma zostać przeprowadzona na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej,
2. przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,

²⁵ Zob. M. Szczypiór, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w 2009 r.*, Leksykon, Wrocław 2009, s. 26.

²⁶ Art. 13 ust. 5 zd. 2 ustawy.

²⁷ Art. 13 ust. 9 ustawy.

²⁸ Art. 284a § 3 o.p. w zw. z art. 13 ust. 9 ustawy.

²⁹ Art. 79 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w zw. z art. 291c o.p.



3. kontrola jest przeprowadzana na podstawie przepisów ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw³⁰,
4. kontrola jest prowadzona w toku postępowania prowadzonego na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów³¹,
5. przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego,
6. przedsiębiorca nie ma adresu zamieszkania lub adresu siedziby lub doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione³²,

a także w sytuacjach wskazanych jako wyjątki od zawiadomienia kontrolowanego przy wszczęciu postępowania kontrolnego³³.

Po wszczęciu kontroli informuje się kontrolowanego o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Wyłączenie obowiązku zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli w przypadkach wyżej określonych wymaga jednak przed podjęciem czynności kontrolnych, przez upoważnionych pracowników urzędów kontroli skarbowej okazania kontrolowanemu przedsiębiorcy lub osobie przez niego wskazanej legitymacji służbowej wskazującej na pracownika upoważnionego do danej kontroli oraz doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli³⁴.

Ustawodawca stwarza jednak dodatkowo możliwość podjęcia kontroli za wyłącznym okazaniem legitymacji służbowej upoważniającej do wykonania takich czynności. Dotyczy to przypadku, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, a także gdy przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem

³⁰ Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. z 2006 r. Nr 169, poz. 1200 z późn. zm., art. 16 i n.).

³¹ Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. z 2007 r. Nr 50, poz. 331 z późn. zm., art. 105a i n.).

³² Art. 79 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w zw. z art. 291c o.p.

³³ Art. 282c o.p. zw. z art. 79 ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

³⁴ Art. 79a ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.



życia, zdrowia lub środowiska naturalnego³⁵. W takich stanach przed podjęciem pierwszej czynności, upoważniony do kontroli pracownik wyłącznie informuje przedsiębiorcę lub osobę przez niego wskazaną o jego prawach i obowiązkach przysługujących mu w toku kontroli³⁶, zaś kontrola rozpoczynana jest natychmiast po rozpoczęciu pierwszej czynności.

Przytoczona regulacja prawna prowadzić musi do wniosku, że z jednej strony ustawodawca zapewnia potencjalnemu kontrolowanemu dostęp do informacji o planowanym wobec niego wszczęciu postępowania kontrolnego (kontroli podatkowej) poprzez instytucję zawiadomienia o wszczęciu, lecz jednocześnie w tej samej regulacji wskazuje szereg wyjątków od tej zasady. W szczególności przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, które zgodnie z intencją ustawodawcy miały chronić przedsiębiorcę przy podejmowanych przez niego czynnościach w ramach działalności gospodarczej, w porównaniu z przepisami ustawy, zgodnie z którą organ kontroli skarbowej nie ma obowiązku zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli (wystarczającym jest doręczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia), nie usuwają bariery wynikającej z ustawy. Tylko analiza art. 79 i 79a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej prowadzi do wniosku, że pojawiające się w nich pojęcia jak chociażby: „niezbędność” dla zabezpieczenia dowodów popełnienia przestępstwa, wykroczenia, przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego³⁷ sprzyjają wysokiemu stopniu uznaniowości organów wszczynających kontrolę, przy braku środków umożliwiających weryfikację słuszności tak podjętej decyzji.

Nietrudno sobie wyobrazić, że nagłe (natychmiastowe) wszczęcie kontroli za ledwie po przedłożeniu legitymacji oraz upoważnienia do jej przeprowadzenia może spowodować swoisty paraliż w prowadzonej przez kontrolowanego działalności oraz znaczną stratę finansową spowodowaną np. przestojem działalności gospodarczej, zaniechaniem podejmowania wymaganych, czy zaplanowanych decyzji gospodarczych, inwestycji, rozmów i negocjacji mających przynieść przychody. Przedsiębiorca zmuszony jest zaniechać wszelkich czynności zaplanowanych, a nawet koniecznych, aby umożliwić pracownikom organów kontroli jej przeprowadzenie. Wynika to z konieczności przedstawiania na żądanie kontrolującego

³⁵ Art. 79a ust. 1–2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

³⁶ Art. 79b ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

³⁷ Art. 79 ust. 2 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.



tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli, który to obowiązek można wyprowadzić już z przepisów prawa konstytucyjnego³⁸, sporządzenia spisu z natury, umożliwienia zabezpieczenia zebranych dokumentów, wydania próbek towarów³⁹, akt, ksiąg, i innych dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz sporządzenia odpisów i kopii dokumentów związanych z przedmiotem kontroli⁴⁰, zapewnienia dostępu do dokumentacji podatkowej, udostępnienia akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli⁴¹, umożliwienia wstępu na grunt oraz do budynków lokali lub innych pomieszczeń⁴², okazanie majątku podlegającego kontroli oraz umożliwienie dokonania jego oględzin⁴³.

W przypadku zawiadomienia o wszczęciu kontroli przedsiębiorca ma możliwość przygotowania wszelkich potrzebnych akt, dokumentów podatkowych czy próbek towarów przy jednoczesnym zachowaniu ciągłości prowadzonej działalności.

2

PROWADZENIE CZYNNOŚCI KONTROLNYCH W SIEDZIBIE KONTROLOWANEGO

Kolejną trudnością, z jaką musi się zmierzyć kontrolowany, jest miejsce prowadzenia kontroli. Co do zasady kontrolę podatkową można przeprowadzać w siedzibie kontrolowanego, a także w innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością, co nie wyklucza przeprowadzenia kontroli w lokalu mieszkalnym, o ile kontrolowany prowadzi w tym lokalu działalność. Kontrola może być prowadzona w godzinach prowadzenia działalności,

³⁸ Art. 41 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z dnia 16 lipca 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

³⁹ Art. 286 § 2 o.p.

⁴⁰ Art. 286 o.p.

⁴¹ Por. D. Malinowski (red.), *Postępowanie...*, s. 74.

⁴² Por. *ibidem*, s. 73.

⁴³ S. Babiaryz, *Ordynacja...*, s. 955.



chyba że kontrolowany bez względu na przyczyny⁴⁴ skróci czas pracy, wtedy to kontrola może być prowadzona przez 8 godzin dziennie⁴⁵. Ustawodawca normuje także sytuację, gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, obligując go do zapewnienia dostępu do tych ksiąg w swojej siedzibie⁴⁶. Istotną zmianą w tym zakresie jest możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej, lub poszczególnych jej czynności w siedzibie organu kontroli, jeżeli został spełniony warunek możliwości usprawnienia kontroli bądź też kontrolowany zrezygnował z uczestnictwa w czynnościach kontrolnych⁴⁷. W tym przypadku konieczne jest jednak uzyskanie zgody kontrolowanego i jest to uzasadnione np. tym, że kontrolowany nie udostępnia kontrolującemu samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów, co może stanowić poważne utrudnienie do prawidłowego wykonywania czynności kontroli⁴⁸.

Poza uprawnieniami dla kontrolującego, a jednocześnie ograniczeniami dla kontrolowanego w formie wstępu na grunt, do budynków, lokali, pomieszczeń kontrolowanego, a w szczególnych sytuacjach – także do lokali mieszkalnych, pracownicy organów skarbowych dysponują uprawnieniem do żądania: udostępnienia akt, ksiąg i innych dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Na kontrolowanym ciąży także obowiązek prowadzenia ksiąg⁴⁹ (w tym książki kontroli⁵⁰).

Z obowiązkiem prowadzenia wskazanej książki kontroli wiąże się obowiązek niezwłocznego okazania kontrolującemu tej książki, z chwilą wszczęcia kontroli. Wgląd do książki kontroli jest uprawnieniem kontrolującego, które nie powinno być wykonywane poprzez wyniesienie poza siedzibę przedsiębiorcy⁵¹. D. Zalewski słusznie zauważa, że uprawnienie żądania wglądu do w/w książki spoczywa w rękach wyłącznie organu uprawnionego do kontroli przedsiębiorcy, pomimo iż ustawodawca tej kwestii

⁴⁴ Por. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2008, s. 1143.

⁴⁵ Art. 285a § 1 zd. 1 o.p.

⁴⁶ Art. 285a § 1 zd. 2 o.p.; jeżeli jednak udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności, kontrolowany może udostępnić je w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania.

⁴⁷ Art. 285b o.p.

⁴⁸ Por. B. Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 706–707.

⁴⁹ Art. 3 pkt 4 o.p. w zw. z rozdz. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. Nr 330 z późn. zm.).

⁵⁰ Art. 81 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

⁵¹ C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 373.

wyraźnie nie precyzuje, wskazując wyłącznie na nakaz udostępnienia przez przedsiębiorcę książki kontroli⁵² (odmiennie C. Kosikowski⁵³).

Kontrola przedsiębiorcy podobnie jak wyżej opisano powinna być dokonywana w jego siedzibie lub w miejscu wykonywania działalności gospodarczej. Przeprowadzenie całej kontroli lub niektórych jej czynności w siedzibie organu kontrolnego jest możliwe – w celu usprawnienia kontroli oraz za zgodą kontrolowanego⁵⁴.

Konkludując przedstawione regulacje prawne, uznać należy, że mimo iż ustawodawca podkreśla znaczenie sprawności kontroli, która powinna zostać przeprowadzona w sposób możliwie niezakłócający funkcjonowania kontrolowanego przedsiębiorcy⁵⁵, to fakt, iż na kontrolowanym ciąży obowiązek odstąpienia pomieszczenia do dokonywania czynności kontrolnych w celu prowadzenia nieprzerwanej kontroli w miejscu działalności, stanowi w istocie poważne ograniczenie dla nieskrępowanej, swobodnej działalności gospodarczej oraz naraża kontrolowanego na dodatkowe koszty związane z dostarczeniem (przewozem) dokumentów, zastojem przy wykorzystywaniu pomieszczeń itp.

3

OBOWIĄZEK STAWIANIA SIĘ NA PRZESŁUCHANIA, RÓWNIEŻ W CHARAKTERZE ŚWIADKA W INNEJ TOCZĄCEJ SIĘ SPRAWIE

Prowadzenie postępowania dowodowego podobnie jak czynności techniczno-organizacyjne (udostępnienie pomieszczeń, akt, ksiąg, lokalu, gruntu) może wywierać także bezpośredni negatywny wpływ na działalność przedsiębiorcy.

Do dyspozycji organów podatkowych oraz u.k.s. pozostawiono bowiem instytucję wezwań w celu wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia

⁵² Por. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 136–137.

⁵³ Por. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, Komentarz do art. 81*, za: D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców...*, s. 136–137.

⁵⁴ Art. 80a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

⁵⁵ Art. 80b ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

sprawy⁵⁶. Zgodnie z art. 155 o.p. organ kontroli ma prawo wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, a jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ kontroli może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby, mimo że wyjaśnienia strony nie są środkiem dowodowym. W literaturze przedmiotu podkreśla się jednak, że ich przedstawienie może przyczynić się do właściwego ustalenia stanu faktycznego sprawy⁵⁷, jednocześnie wskazując, iż z uwagi na ich składanie poza rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań nie mają charakteru środka dowodowego⁵⁸.

Obowiązkiem wezwanego jest osobiste stawienie się w miejscu wskazanym przez organ kontroli. W sytuacji, gdy właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze innego województwa, a osoba obowiązana do osobistego stawienia się nie skorzystała z możliwości zastrzeżenia, iż chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy, właściwy organ zwraca się do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu tej osoby o wezwanie jej w celu złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności, związanych z prowadzonym postępowaniem⁵⁹. Skorzystanie z pomocy prawnej przez organ właściwy nie ma jednak zastosowania w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie⁶⁰. Oznacza to, że wówczas obciąża się wezwanego obowiązkiem stawiennictwa w innym miejscu niż miejsce zamieszkania (siedziby).

Omawiając przedstawione regulacje, zauważyć należy, że poza dowodem z zeznań świadków obejmującym oświadczenie wiedzy osoby fizycznej, która w postępowaniu dotyczącym praw i obowiązków innego podmiotu składa zeznania o faktach spostrzeżonych przez siebie, lub o których uzyskała wiadomości od innych osób⁶¹, dostępny jest dowód z przesłuchania stron. Organ kontroli decyduje jednak o wykorzystaniu tego środka dowodowego,

⁵⁶ Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 334.

⁵⁷ Por. K. Dworniak, *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Biul. Skarb. 2000, nr 3, s. 1.

⁵⁸ Por. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców...*, s. 280–281.

⁵⁹ Art. 156 i 157 o.p.

⁶⁰ Art. 158 o.p.

⁶¹ Por. W. Wójtowicz (red.), *Prawo finansowe*, Wyd. 3, Warszawa 2000, s. 306.

o ile uzyska zgodę strony na to przesłuchanie i gdy jego zdaniem może to mieć znaczenie dla rozstrzygnięcia⁶². Dominuje jednak znikome zaufanie do zeznań strony, co znalazło odzwierciedlenie w tezie wyroku WSA z dnia 10 lutego 2009 r. stanowiącej, że organ podatkowy nie może bezkrytycznie opierać ustaleń w sprawie jedynie na twierdzeniach podatnika, których zgodności z rzeczywistością nie można stwierdzić, opierając się na innym zebranych materiale dowodowym⁶³.

Podobne skutki jak omówione wyżej wywołują czynności kontroli mieszczące się w granicach tzw. kontroli krzyżowej – stanowiącej porównanie dokonanych transakcji pomiędzy kontrahentami, tj. sprawdzenia, czy dokumenty kontrolowanego mają potwierdzenie u jego kontrahentów. Brzmienie art. 13b ustawy zezwala organom kontroli na prowadzenie poza zasadniczą kontrolą skarbową także kontroli krzyżowej.

Przedmiotowa kontrola nie jest objęta zakazem *ne bis in idem*⁶⁴, co słusznie zauważa A. Bartosiewicz. Podatnicy mogą zostać poddani kontroli zarówno przez organy podatkowe, jak i przez organy kontroli skarbowej. Inne są jednak w tym zakresie uprawnienia właściwych organów kontrolujących. Wagę omawianego zagadnienia podkreśla fakt, że zgodnie z przepisami za kontrahentów kontrolowanego uznano wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub usługi będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi⁶⁵. Wszyscy kontrahenci kontrolowanego uznawani są za podmioty spełniające kryteria umożliwiające weryfikację ich dokumentów za pomocą kontroli krzyżowej, o ile podmioty te dokonywały obrotu tym samym towarem co kontrolowany. Kontrola ta odbywa się z pominięciem wydania upoważnienia do jej przeprowadzenia. Jako uzasadnienie wprowadzenia omawianego rozwiązania przedstawiono wymóg zwiększenia skuteczności organów kontroli skarbowej w zwalczaniu wyłudzeń zwrotu podatku VAT. Regulację tę poszerzono zatem o uprawnienia kontrolujących, czym zezwolono na swobodniejszą kontrolę innych podmiotów, co stwarza kolejną możliwość skutecznego lub nieskutecznego hamowania rozwoju przedsiębiorczości,

⁶² Art. 199 o.p.

⁶³ Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 lutego 2009 r., I SA/Łd 1031/08, Lex nr 491866.

⁶⁴ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej*, (Komentarz do art. 13b), Lex 2010.

⁶⁵ Art. 13b ust. 2 ustawy.

nieuzasadnione kontrole krzyżowe u kontrahentów kontrolowanego mogą bowiem doprowadzić do zwielokrotnienia prowadzonych kontroli u danego przedsiębiorcy, powielania czynności kontroli w tym zakresie, a w efekcie mnożenia kosztów u kontrolowanego.

Za dyskusyjne także należy uznać, że dopuszczalne jest wszczęcie kontroli krzyżowej podczas każdego etapu prowadzonego postępowania kontrolnego, bez względu na to, czy wszczęto kontrolę podatkową, czy też została już ona zakończona. Nie bez znaczenia dla wskazanej oceny omawianych rozwiązań jest także fakt, że „ustawodawca nie wprowadził ograniczenia co do rodzaju dokumentów, które nie mogą być objęte czynnościami sprawdzającymi, co stanowić może podstawę do nadużyć. Zastrzeżenie, że organ może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika, wskazując na cel tego postępowania (postępowania sprawdzającego), tj. sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów, jest niewystarczające. Kryterium wytyczającym zakres czynności sprawdzających jest bowiem związek żądanych dokumentów z kontrolą u podatnika (...) i cel postępowania, a nie rodzaj dokumentów, jakich organ może żądać w ramach czynności sprawdzających”⁶⁶.

4

CZASTRWANIAKONTROLIORAZZAKAZPROWADZENIA WIĘCEJ NIŻ 1 KONTROLI W TYM SAMYM CZASIE

Negatywna ocena rozwiązań prawnych przyjętych przez ustawodawcę dotyczy także sposobu oznaczenia czasu trwania kontroli, w szczególności dlatego, że brzmienie powołanych przepisów nie jest na tyle jednoznaczne, aby uniemożliwiało bezzasadne przedłużanie kontroli⁶⁷ i generowanie kosztów przedsiębiorcy. Pomimo wynikającej z przepisu art. 125 o.p. zasady szybkości i prostoty postępowania polegającej na tym, aby organy działały w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia (aby w sprawach, które nie wymagają

⁶⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 września 2009 r., III SA/Wa 542/09, LEX nr 589861.

⁶⁷ Art. 13 o.p. i art. 83 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, załatwiały sprawę niezwłocznie), umożliwia się pozostawienie kontroli w toku bez definitywnych okresów jej zakończenia.

Kwestia terminów nie została uregulowana w ustawie, z tego względu zgodnie z art. 31 tej ustawy do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy o terminach z o.p. Celem tych ostatnich jest zapewnienie załatwienia spraw podatkowych sprawnie i szybko, ale także wymuszenie efektywności organów kontroli poprzez zapewnienie możliwie szybkich wpływów finansowych do budżetu⁶⁸. Rzetelnie funkcjonujące organy kontroli powinny zapewnić sprawne wykonanie zobowiązania podatkowego przez stronę, a więc poniesienie przez nią określonego uszczerbku w osiągniętych przychodach, dochodach lub majątku⁶⁹. Przytaczane wyliczenie dotyczące ograniczeń rozwoju przedsiębiorczości **uzasadnia postawienie tezy, że realizując przedstawione przepisy, każdy kontrolowany traktowany jest jako potencjalnie niespełniający swoich zobowiązań podatkowych.**

Czasookres trwania postępowania kontrolnego w założeniu zależy od tego, czy istnieje konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego. Nawet jednak w sprawach, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę, łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania, lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie, termin ten nie jest jednoznacznie określony. Sprawy te bowiem powinny zostać załatwione „niezwłocznie”⁷⁰. Sprawy wymagające przeprowadzenia postępowania dowodowego powinny być załatwiane „bez zbędnej zwłoki”, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowane do dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania⁷¹. Użyte przez ustawodawcę wyrażenie „bez zbędnej zwłoki” stanowi generalną wskazówkę dotyczącą załatwiania wszystkich spraw w postępowaniu kontrolnym i oznacza, by w miarę możliwości załatwiać sprawy w terminach krótszych niż wyznaczone⁷². Natomiast określenie „nie później niż w ciągu miesiąca” odnosi się do kwestii organizacji pracy w organie, ponieważ sprawy, niezależnie

⁶⁸ Por. S. Babiarz, *Ordynacja...*, s. 605.

⁶⁹ Por. Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe...*, s. 321.

⁷⁰ Art. 139 § 2 o.p.

⁷¹ Art. 139 § 1 o.p.

⁷² S. Babiarz, *Ordynacja...*, s. 606.

od potrzeb czasowych związanych z postępowaniem, nie powinny czekać na rozstrzygnięcie dłużej niż miesiąc⁷³. W tym miejscu należy zaznaczyć, iż przy obliczaniu terminów załatwienia spraw nie bierze się pod uwagę terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu⁷⁴.

Brak zatem przejrzystych uregulowań dotyczących sposobu wyznaczania maksymalnego czasu trwania kontroli przy jednoczesnym braku możliwości weryfikacji zasadności przedłużania prowadzonej kontroli i uzależniania podejmowanych przez kontrolowanego decyzji gospodarczych od rezultatu kontroli (z uwagi na często wielomiesięczną niepewność co do wyniku kontroli), rodzi ryzyko utrudniania działalności kontrolowanemu przedsiębiorcy. Sytuacja tym bardziej się komplikuje, gdy zwróci się uwagę na fakt, iż to zakres kontroli wyznaczany dla każdej kontroli indywidualnie wpływa bezpośrednio na długość jej trwania. W konsekwencji szerszy zakres kontroli pozwala przypuszczać, że postępowanie kontrolne ulegnie wydłużeniu⁷⁵.

W przypadku kontroli podatkowej ustawodawca nakazuje organom kontroli zakończenie jej „bez zbędnej zwłoki”, a więc w możliwie najkrótszym terminie, przy czym czynności kontrolne nie mogą być prowadzone po terminie wskazanym w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli. Uregulowanie to ma na celu zdyscyplinować organy kontroli, a także zapewnić stronie kontrolowanej realne spełnienie zasady szybkości postępowania⁷⁶. Jednocześnie jednak ustawodawca daje możliwość przedłużenia terminu określonego w upoważnieniu, gdy wiąże się ono z podaniem przez organ nowego terminu oraz przyczyn, które spowodowały niemożność zakończenia czynności kontrolnych.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej zdaje się wskazywać bardziej restrykcyjnie terminy zakończenia kontroli. W obowiązującym stanie prawnym czas trwania kontroli podany w ustawie nadal liczony jest

⁷³ Por. H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, s. 715.

⁷⁴ Art. 139 § 4 o.p.

⁷⁵ Por. D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 294–296.

⁷⁶ Zob. S. Babiarez, *Ordynacja...*, s. 947.

jako suma wszystkich przeprowadzonych kontroli w jednym roku kalendarzowym, przy rozróżnieniu mikro, małych i średnich przedsiębiorców⁷⁷.

Nie dotyczy to jednak licznych sytuacji enumeratywnie wymienionych w ustawie, tzn. gdy:

- ☒ ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej,
- ☒ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- ☒ kontrola jest prowadzona w toku postępowania prowadzonego na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów,
- ☒ przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego,
- ☒ kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu,
- ☒ przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa wspólnotowego o ochronie konkurencji lub przepisów prawa wspólnotowego w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej,
- ☒ kontrola dotyczy podmiotów, którym na mocy odrębnych przepisów właściwy organ wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi – w zakresie związanym z wykonaniem tej decyzji,
- ☒ kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym⁷⁸.

Przepis art. 83 ust. 2–4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dają podobną możliwość przedłużenia terminu zakończenia kontroli jak

⁷⁷ Mianowicie: u mikroprzedsiębiorcy (Art. 104 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) czas kontroli nie może przekraczać 12 dni roboczych, następnie u małego przedsiębiorcy (Art. 105 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) kontrola może trwać do 18 dni roboczych, u średniego przedsiębiorcy (Art. 106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) – do 24 dni roboczych, natomiast w przypadku pozostałych przedsiębiorców – do 48 dni roboczych (Art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej).

⁷⁸ Art. 83 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

przepisy ordynacji podatkowej. Przy czym kontrola prowadzona względem przedsiębiorcy może zostać przedłużona wyłącznie z przyczyn niezależnych od organu, a nowy termin nie może przekraczać ustawowych terminów trwania kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym⁷⁹.

Podkreślenia wymaga fakt, iż określony czas trwania kontroli w jednym roku kalendarzowym dotyczy tego samego organu⁸⁰, a nie wszystkich kontroli łącznie wszelkich organów kontroli, gdyż prowadziłoby to do „zablokowania możliwości przeprowadzania kontroli przez inne uprawnione organy”⁸¹.

Za rozwiązanie nieczyniące kontroli mniej uciążliwą dla przedsiębiorcy, nie można także uznać zakazu podejmowania oraz prowadzenia w tym samym czasie więcej niż jednej kontroli, chyba, że przedsiębiorca prowadzi działalność w więcej niż w jednym zakładzie lub innej części przedsiębiorstwa, która została wyodrębniona, ponieważ wtedy to ograniczenie ma zastosowanie tylko do danego zakładu lub wyodrębnionej części⁸².

Art. 82 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stwarza wyjątki od przedstawionej zasady. Należą do nich sytuacje, w których:

- ☒ ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej,
- ☒ przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- ☒ przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego,
- ☒ kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu,

Dodatkowo zauważyć należy, że ustawami szczególnymi ustawodawca wprowadza obok wskazanych także inne wyłączenia ograniczeń dotyczących czasu trwania kontroli oraz nieprzeprowadzania równocześnie więcej niż

⁷⁹ Szczegółowo uregulowana została kwestia ujawnienia przez organ kontroli zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia straty w wysokości 10% kwoty zobowiązania podatkowego lub straty, które zostało zadeklarowane, a także kwestia niezłożenia wymaganej deklaracji. Ujawnienie tych okoliczności **jest wystarczającą podstawą do przedłużenia kontroli**.

⁸⁰ Por. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie...*, s. 377.

⁸¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2007 r., VI SA/Wa 2230/06, Lex nr 342075.

⁸² Art. 82 ust. 1a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

jednej kontroli. Zakazów tych nie stosuje się, na przykład, gdy kontrola obejmuje działalność przedsiębiorcy w zakresie:

- ☒ nadzoru nad rynkiem finansowym⁸³,
- ☒ nadzoru sanitarnego⁸⁴.

Uzasadnieniem tych wyłączeń jest specyfika funkcjonowania rynku w zakresie jego kontroli oraz nadzór, a także szczególne zainteresowanie państwa bezpieczeństwem w tym aspekcie⁸⁵.

Przedstawione regulacje prowadzą do wniosku, że przedsiębiorca mimo istniejącego generalnego zakazu prowadzenia więcej niż jednej kontroli w danym roku kalendarzowym oraz zakazu przekraczania maksymalnego terminu jej trwania, może zostać wielokrotnie w jednym roku kalendarzowym poddany kontroli, co niewątpliwie wywiera negatywny wpływ na sposób i zakres prowadzonej przez niego działalności.

5

WYŁĄCZENIE MOŻLIWOŚCI SKORZYSTANIA Z KOREKTY DEKLARACJI.

Z chwilą (datą) doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego ulega zawieszeniu uprawnienie do skorygowania deklaracji – na czas trwania postępowania kontrolnego i w zakresie objętym tym postępowaniem⁸⁶.

Złożenie korekty deklaracji objętej toczącym się postępowaniem, nie wywołuje skutków prawnych. Uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania kontrolnego w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

⁸³ Art. 1 ust. 2 ustawy z 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. Nr 157, poz. 1119 z późn. zm.) w zw. z art. 841 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

⁸⁴ Art. 84 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (Dz. U. z 2006 r. Nr 122, poz. 851 z późn. zm.) i ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia (Dz. U. z 2010 r. Nr 136, poz. 914 z późn. zm.).

⁸⁵ Por. C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie...*, s. 381.

⁸⁶ Art. 14c ust. 1 u.k.s.

Wyjątkiem od wskazanej zasady, w myśl powołanego przepisu art. 14c ust. 5 ustawy, jest możliwość złożenia korekty deklaracji po wyznaczeniu przez organ 7-dniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W szczególności korekta będzie dotyczyła sytuacji, w której z protokołu kontroli wynikają naruszenia przez podatnika przepisów prawa podatkowego, a jednocześnie podatnik zgodzi się z ustaleniami kontroli i złoży korektę deklaracji podatkowej. Ustawodawca przyznaje zatem kontrolowanemu także możliwość skorygowania deklaracji po zakończeniu postępowania kontrolnego, lecz wyłącznie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 lipca 2010 r. kontrolowany korzystał ze swojego uprawnienia w terminie dłuższym niż obecnie – 14 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli. Niewątpliwą korzyścią⁸⁷ po wskazanej zmianie jest możliwość wielokrotnego uzyskania przez kontrolowanego terminu do złożenia korekty. Złożenie bowiem nowych wniosków dowodowych przez kontrolowanego w wyznaczonym 7-dniowym terminie spowoduje konieczność ich rozpoznania oraz ponownego wyznaczenia terminu do zapoznania się z zebranych materiałem dowodowym, a tym samym wznowienie możliwości do złożenia korekty.

6

GROMADZENIE NOWYCH DOWODÓW W SPRAWIE PRZEZ KONTROLOWANEGO (MIMO ZASADY, IŻTO ORGAN WINIEN WYKAZAĆ NIEPRAWIDŁOWOŚCI U KONTROLOWANEGO)

W związku z kwestią postępowania dowodowego oraz zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu należy zwrócić uwagę na zasadę wnikliwości polegającą na szczegółowym badaniu całego materiału dowodowego przez organy kontroli⁸⁸ oraz ciężaru dowodowego spoczywającego na organach

⁸⁷ Podobnie: Por. D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej...*, s. 358–360.

⁸⁸ Art. 122 o.p.

kontrolnych. Aby realizacja obrony kontrolowanego była możliwa, przyznano stronie prawo do żądania przeprowadzenia dowodu w każdym stadium postępowania, aż do wydania decyzji przez organ kontroli skarbowej⁸⁹.

Przedmiotem dowodu musi być okoliczność mająca znaczenie dla sprawy, a więc dotycząca przedmiotu sprawy i mająca znaczenie prawne dla rozstrzygnięcia sprawy⁹⁰, oraz jednocześnie przedmiotem dowodu nie może być okoliczność stwierdzona wystarczająco innym dowodem⁹¹.

Opisane uprawnienie kontrolowanego w praktyce sprzyjać może blokowaniu działania przedsiębiorstwa i jego rozwoju poprzez skupianie sił na gromadzeniu materiału dowodowego, przygotowywaniu dokumentów, wnioskowanie świadków. Kontrolowany poświęca czas, środki i energię na poszukiwanie materiału dowodowego, a nie na prowadzeniu bieżącej działalności gospodarczej.

7

PODSUMOWANIE

Analiza rozwiązań prawnych dotyczących zagadnień objętych tematem niniejszego opracowania prowadzi do wniosku, że szereg obowiązków nałożonych na kontrolowanego przedsiębiorcę w związku z toczącą się kontrolą skarbową, choć w opracowaniu nie przedstawiono pełnej ich liczby, stanowić może istotną barierę dla jego niezakłóconego funkcjonowania na rynku, a co należy przedstawić jako jedną z barier rozwoju przedsiębiorczości w Polsce.

Jak wykazano w opracowaniu, skutek ten stanowi przede wszystkim następstwo nieprawidłowego uregulowania postępowania kontrolnego wobec przedsiębiorców związanego ze stałym (często niejasnym) przenikaniem się tych uregulowań z przepisami postępowania podatkowego. Postępowania te, mimo że dotyczą innych organów kontroli oraz zawierają szereg elementów odmiennych, nie zostały dotychczas rozdzielone przez ustawodawcę, co niewątpliwie utrudnia poruszanie się przedsiębiorców

⁸⁹ Por. S. Babiaryz, *Ordynacja...*, s. 705.

⁹⁰ Por. *ibidem*, s. 704–705.

⁹¹ Art. 188 o.p.

na wybranym rynku, przy założeniu ich rzeczywistej chęci działania zgodnie z literą prawa.

Uprawnia to do podniesienia postulatu zmiany obowiązujących przepisów w kierunku bardziej przejrzystego i obiektywnego działania organów realizujących czynności kontrolne, w szczególności należałoby ograniczyć liczbę wyłączeń od poszczególnych zasad obowiązujących przy prowadzeniu kontroli względem przedsiębiorcy, tj. odnośnie zniesienia obowiązku zawiadomienia o wszczęciu kontroli, przedłużania terminów jej trwania, odejścia od zasady jednej kontroli w tym samym czasie oraz w tym samym roku. Ponadto koniecznym stało się żądanie urealnienia zasady spoczywania ciężaru dowodowego po stronie organu podatkowego, aby przedsiębiorca nie był zmuszony skupiać całej swojej uwagi na poszukiwaniu i przedstawianiu dowodów potwierdzających prawidłowość prowadzonej przez niego działalności, nie zaś na właściwej działalności prowadzonego przedsiębiorstwa.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Komentarz do ustawy o kontroli skarbowej, (komentarz do art.13b)*, Lex 2010.
- Brzeziński B. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007.
- Dworniak K., *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Biul. Skarb. 2000, nr 3.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2008.
- Etel L., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Gomułowicz A., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Kantorowicz J., *Jak uwolnić przedsiębiorczość w Polsce?*, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., Ruśkowski E. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Malinowski D. (red.), *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Szczypiór M., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w 2009 r., Leksykon*, Wrocław 2009.
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2000.
- Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Bydgoszcz–Lublin 2002.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011.

AKTY PRAWNE

- Ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej, Dz. U. z 2006 r. Nr 122, poz. 851 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz. U. z 1988 r. Nr 41, poz. 324 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. Nr 330 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z dnia 16 lipca 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2012 r. Nr 749 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.
- Ustawa z 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym, Dz. U. Nr 157, poz. 1119 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o bezpieczeństwie żywności i żywienia, Dz. U. z 2010 r. Nr 136, poz. 914 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw, Dz. U. z 2006 r. Nr 169, poz. 1200 z późn. zm., art. 16 i n.
- Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów, Dz. U. z 2007 r. Nr 50, poz. 331 z późn. zm., art. 105a i n.

ORZECZNICTWO

- Wyrok NSA z dnia 11 października 1995 r., III SA 124/95 – Monitor Podatkowy 1996/1/23.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2007 r., VI SA/Wa 2230/06, Lex nr 342075.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 marca 2008 r., I SA/Wr 28/08, Lex nr 451207.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 lutego 2009 r., I SA/Łd 1031/08, Lex nr 491866.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 września 2009 r., III SA/Wa 542/09, LEX nr 589861.