

Radosław Witczak

Uniwersytet Łódzki

UWARUNKOWANIA PRZEPROWADZANIA KONTROLI PODATKOWEJ W PRZEDSIĘBIORSTWIE – WYBRANE ZAGADNIENIA

Streszczenie: Kryzys finansowy przyczynił się do wzrostu zadłużenia sektora finansów publicznych. Sposobem zwiększenia wpływów podatkowych może być przeciwdziałanie oszustwom podatkowym. Jedną z metod zwalczania nielegalnych ucieczek przed podatkami jest kontrola podatkowa. W artykule zaprezentowano uwarunkowania przeprowadzania kontroli podatkowej ze szczególnym uwzględnieniem zawiadamiania o kontroli, wszczynania kontroli i czasu kontroli. Wskazano na czynniki zmniejszające możliwość skutecznego przeprowadzania kontroli. Zaproponowano zmiany mające na celu zwiększenie skuteczności kontroli.

Słowa kluczowe: kontrola podatkowa, ucieczki przed podatkami.

1. Wstęp

Zwiększające się zadłużenie sektora finansów publicznych wymusza działania zmierzające do ograniczenia deficytu budżetowego. Następuje ograniczenie niektórych wydatków budżetowych. Jednocześnie zwiększane są obciążenia podatkowe, np. podniesienie stawek podatku VAT. Planowane są kolejne zmiany, dotyczące chociażby reformy systemu emerytalnego. W związku z koniecznością sprostania wymogom unijnym należy oczekiwać kolejnych kroków zmierzających do zwiększenia dochodów budżetowych. Warto rozważyć podjęcie działań służących ograniczeniu skali zjawisk niezgodnego z prawem redukowania obciążeń podatkowych. Oszustwom podatkowym można przeciwdziałać na wiele sposobów. Jednym z nich jest przeprowadzanie skutecznej kontroli. W polskim systemie podatkowym uprawnione do kontrolowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą są między innymi organy podatkowe. Mają one prawo do prowadzenia kontroli podatkowej. Jest ona uregulowana dwoma podstawowymi aktami prawnymi: ustawą o swobodzie działalności gospodarczej i ordynacją podatkową. Określają one szczegółowo zasady przeprowadzania czynności kontrolnych. Obejmują liczne zagadnienia. Niektóre z nich przyczyniać się mogą do obniżenia skłonności do prawidłowego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Celem artykułu jest ocena wybranych przepisów dotyczących zasad przeprowadzania kontroli podatkowej w przedsiębiorstwach w aspekcie możliwości zwiększenia efektywności postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy podatkowe. Szczególną uwagę należy poświęcić normom odnoszącym się do zawiadamiania o wszczęciu postępowania kontrolnego, regułom rozpoczęcia kontroli oraz terminom na przeprowadzenie czynności kontrolnych.

2. Regulacje dotyczące prowadzenia kontroli podatkowej

Kontrola podatkowa przedsiębiorców przeprowadzana przez organy podatkowe uregulowana jest dwoma podstawowymi aktami prawnymi: ordynacją podatkową i ustawą o swobodzie działalności gospodarczej. Obejmują one szereg zagadnień. Do jednych z istotniejszych zaliczają się reguły dotyczące zawiadamiania o wszczęciu postępowania kontrolnego, rozpoczęcia kontroli oraz terminów na przeprowadzenie czynności kontrolnych.

2.1. Zawiadamianie o wszczęciu postępowania kontrolnego

Zgodnie z przepisami organy podatkowe są zobowiązane do zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Kontrolę można rozpocząć nie wcześniej niż po upływie 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia¹. Zakres stosowania zawiadomienia wynikający z przepisów ordynacji podatkowej jest szerszy niż wynikający z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, dotyczy bowiem wszystkich podmiotów, a nie tylko przedsiębiorców².

Regulacje przewidują także przypadki, w których organ podatkowy nie zawiadamia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej³:

- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- nastąpić może bezpośrednie zagrożenie życia, zdrowia lub środowiska naturalnego,
- przedsiębiorca nie ma adresu zamieszkania lub adresu siedziby lub doręczenie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione,
- kontrola dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,

¹ Por. art. 79 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, t.j. DzU 2010, nr 220, poz. 1447; art. 282 b Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, t.j. DzU 2005, nr 8, poz. 60).

² S. Babiarsz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2010, s. 1018.

³ D. Zalewski, A. Melezeni, *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, dodatek do „Przegląd Podatkowy” nr 4, s. 5-9.

- kontrola ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- kontrola dotyczy opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- kontrola dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- kontrola ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz o przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu,
- kontrola zostaje wszczęta w trybie nadzwyczajnym,
- kontrola ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
- organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany został prawomocnie skazany za popełnienie wykroczenia lub przestępstwa skarbowego oraz niektórych innych rodzajów przestępstw; w przypadku osoby prawnej ten warunek odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w przypadku spółek niemających osobowości prawnej – do każdego wspólnika,
- organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,

Przyczyny rozpoczęcia kontroli mogą być sklasyfikowane jako mające charakter jednoznaczny lub niejednoznaczny. Jednoznaczne wynikają wprost z przepisów, np. kontrolowany jest zobowiązany na gruncie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym. W przypadku niejednoznacznych to organ kontrolny jest zobowiązany ustalić, czy przesłanki są spełnione. Jeśli okaże się, że nie są, to nie można wykorzystać tak zebranego materiału dowodowego, nawet gdy w trakcie kontroli zostaną ustalone pewne nieprawidłowości⁴.

W kazuistycznym wykazie podmiotów nie uwzględniono zawiadomienia innych niż spółki jednostek nieposiadających osobowości prawnej, np. wspólnota mieszkaniowa. To oznacza brak możliwości wszczęcia kontroli bez zawiadomienia nawet przy spełnieniu warunku dotyczącego karalności⁵.

2.2. Wszczęcie kontroli podatkowej

Rozpoczęcie kontroli podatkowej może nastąpić w dwóch trybach: zwyczajnym i nadzwyczajnym⁶. W trybie zwykłym wszczęcie kontroli podatkowej następuje przez okazanie legitymacji służbowej oraz doręczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia kontrolowanemu lub osobie przez niego upoważnionej⁷.

⁴ C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, s. 1082-1083.

⁵ S. Babiarsz, wyd. cyt., s. 1022.

⁶ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 1124.

⁷ Art. 284 § 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa...*

Jeżeli kontrolowana jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi, innym osobom upoważnionym do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw albo osobie wcześniej wyznaczonej w odrębnym trybie⁸.

Przepisy przewidują sytuację nieobecności kontrolowanego lub członków zarządu, wspólników, innych osób upoważnionych do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw albo osoby wcześniej wyznaczonej przez kontrolowanego. W takim przypadku kontrolujący wzywa kontrolowanego lub osobę przez niego wskazaną w odrębnym trybie do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. Jeżeli któraś z tych osób nie stawia się w terminie 7 dni, to wszczęcie kontroli następuje w dniu upływu tego terminu. Upoważnienie do kontroli doręcza się kontrolowanemu lub osobie przez niego wyznaczonej, gdy stawia się w miejscu prowadzenia kontroli⁹.

Inną formą rozpoczęcia kontroli jest tryb nadzwyczajny (tzw. z legitymacji). Kontrola może być przeprowadzona w tym trybie, gdy czynności kontrolne są niezbędne do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Wprowadzenie zmian od marca 2009 r. zawężyło kontrolę z legitymacji. Wcześniej można było rozpocząć czynności w przypadku, gdy okoliczności faktyczne uzasadniały niezwłoczne podjęcie kontroli¹⁰.

Kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu lub osobie przez niego wyznaczonej, lub też członkowi zarządu, wspólnikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, jeżeli kontrolowane są osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej¹¹.

W razie nieobecności kontrolowanego, osoby przez niego wyznaczonej albo członka zarządu, wspólnika, innej osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, jeżeli kontrolowane są osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, to kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji pracownikowi kontrolowanego. Jednakże pod warunkiem, że pracownik ten może być uznany za osobę czynną w lokalu przedsiębiorcy zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego. Kontrolę wszczęć można także w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę¹².

⁸ Art. 284 § 2, tamże.

⁹ Art. 284 § 3 i 4, tamże.

¹⁰ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Unimex, Wrocław 2010, s. 1128.

¹¹ Art. 284a § 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa...*

¹² Art. 284a § 1a, tamże.

W przypadku przeprowadzenia kontroli w trybie nadzwyczajnym kontrolowanemu lub osobie przez niego wyznaczonej lub członkom zarządu, wspólnikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, jeżeli kontrolowane są osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, należy bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć upoważnienie do przeprowadzenia kontroli¹³. Jeżeli upoważnienie nie zostanie doręczone, to dokumenty z czynności kontrolnych nie będą stanowiły dowodu w postępowaniu podatkowym¹⁴.

Możliwość przeprowadzenia kontroli na legitymacje uzależniona jest od interpretacji pojęcia przeciwdziałania popełnianiu przestępstwa lub wykroczenia. Uznaje się, że przestępstwa lub wykroczenia mają charakter ciągły. Podatnik, który nie złożył deklaracji lub wykazał w niej dane niezgodne z rzeczywistym stanem rzeczy, przez cały okres, aż do uiszczenia podatku w kwocie prawidłowej lub złożenia deklaracji, „trwa” w sankcjonowanym przez kodeks stanie faktycznym. Organ podatkowy, który podejmie kontrolę, w takiej sytuacji przeciwdziała popełnianiu przestępstwa lub wykroczenia. Wskazuje się, że organ powinien mieć wcześniej informacje stanowiące podstawę rozpoczęcia kontroli z legitymacji¹⁵. Jeżeli przypuszczenia kontrolujących nie zostaną potwierdzone, to zebranego materiału dowodowego nie będzie można wykorzystać w postępowaniu podatkowym¹⁶.

2.3. Terminy zakończenia czynności kontrolnych

Przepisy ordynacji podatkowej i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej określają także między innymi terminy zakończenia czynności kontrolnych.

Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu doręcznym kontrolowanemu. Zgodnie z regulacjami o każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia¹⁷. Dodatkowo jednak w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej określono maksymalne roczne limity przeprowadzania kontroli. Wynoszą one w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców 12 dni roboczych. Dla małych przedsiębiorców 18 dni roboczych. W przypadku średnich przedsiębiorców 24 dni robocze, natomiast w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców 48 dni roboczych. Zarazem jednak wskazano pewne wyjątkowe sytuacje, w których powyższe terminy nie są stosowane¹⁸.

¹³ Art. 284a § 2, tamże.

¹⁴ Art. 284a § 3, tamże.

¹⁵ C. Kosikowski (red.), wyd. cyt., s. 1099.

¹⁶ Tamże, s. 1100.

¹⁷ Art. 284b § 1, 2 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*...

¹⁸ R. Dowgier, M. Etel, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w zakresie podatków i opłat lokalnych w świetle nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Finanse Komunalne” 2009, 4, s. 33.

3. Ocena obowiązujących regulacji w zakresie możliwości przeprowadzania skutecznej kontroli

Regulacje dotyczące zawiadamiania, wszczynania kontroli oraz czasu kontroli są pozytywnie oceniane przez środowiska przedsiębiorców. Nie można jednak nie uwzględnić ich wpływu na możliwość przeprowadzenia skutecznej kontroli wobec nieuczciwych podatników.

W literaturze wskazuje się, że zawiadomienie o przeprowadzaniu kontroli jest rozwiązaniem niespotykanym i niepraktykowanym. Wprowadzenie go jest według niektórych opinii wątpliwe¹⁹. Regulacje dotyczące wprowadzenia obowiązku zawiadomienia w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej nie są najlepiej sformułowane. Katalog wyłączeń nie został określony w precyzyjny sposób. Nie zawiera wyczerpującego wykazu zdarzeń uwzględniających skalę naruszeń prawa w toku działalności gospodarczej. Niektóre wyjątki zostały oparte na sformułowaniu bardzo ogólnym, jak bezpośrednie zagrożenie życia, zdrowia czy środowiska naturalnego lub przeciwdziałanie popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego²⁰.

Podnosi się argument, że przedsiębiorca powiadomiony o terminie kontroli przygotowuje się do niego w taki sposób, aby organ przeprowadzający kontrolę nie stwierdził nieprawidłowości²¹. Kontrolowany może podejmować czynności zmierzające do jej uniemożliwienia²². „Odpowiednie przygotowanie” polegać może na przykład na niszczeniu „niewygodnych” dokumentów. Co więcej, podatnik, który zarejestruje działalność, ale wykorzysta, jako nielegalną formę ucieczek przed podatkami, niezapłacenie jednorazowo kwoty podatku, nie będzie mógł być skontrolowany bez wysyłania zawiadomienia.

Chociaż zdaniem niektórych autorów, przeciwdziałając nielegalnym sposobom uchylania się od opodatkowania, nie powinno się zmieniać przepisów dotyczących zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli poprzez rozszerzenie katalogu przesłanek wyłączających obowiązek zawiadamiania, właściwe organy powinny jednak lepiej przygotowywać kontrole i należy odstępować od zasady zawiadamiania tylko wtedy, gdy ryzyko ucieczki jest duże²³.

Również przepisy dotyczące rozpoczęcia kontroli nie mogą być w pełni ocenione pozytywnie. Mogą one pozwolić na uchylanie się podatnika przed rozpoczęciem postępowania kontrolnego, zwłaszcza gdy będzie on dokonywał oszustw podatkowych,

¹⁹ C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, LexisNexis 2009, Warszawa 2009, s. 422.

²⁰ D. Zalewski, A. Melezeni, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, ABC Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 74.

²¹ M. Sieradzka, *Komentarz do art. 79 u.s.d.g.*, [w:] M. Sieradzka, *Komentarz do niektórych przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, dostępny w Lex, za: D. Zalewski, A. Melezeni, *Kontrola...*, s. 73.

²² R. Dowgier, M. Etel, wyd. cyt., s. 36.

²³ W. Stachurski, *Nowe zasady działalności gospodarczej przedsiębiorców*, PUG 2009, nr 11, s. 26-27, za: D. Zalewski, A. Melezeni, *Kontrola...*, s. 74.

ale za pośrednictwem swoich pracowników, starając się unikać częstego pojawiania się w firmie. Co więcej, może on podawać pracownikom nieprawdziwe własne dane lub wymuszać na nich ich nieujawnianie. W obecnym stanie prawnym brak ustalenia danych kontrolowanego, gdy nie ma osób go reprezentujących, uniemożliwia wszczęcie kontroli w trybie zwyczajnym. Nie można bowiem zastosować rozwiązań dotyczących zawieszenia, bo stosuje się je gdy postępowanie już zostało wszczęte²⁴.

Organ podatkowy może rozpocząć co prawda kontrolę w trybie nadzwyczajnym, ale musi doręczyć kontrolowanemu upoważnienie. Termin doręczenia w ciągu 3 dni przez organ może być niewystarczający. Praktycznie wyklucza to możliwość skorzystania z doręczenia przez pocztę. Obowiązek przechowywania na poczcie pisma łącznie 14 dni powoduje niewykonalność wymogów ustawy doręczenia upoważnienia w ciągu 3 dni²⁵. Osoba, która prowadzi działalność, zatrudniając zaufane osoby, np. członków rodziny, praktycznie będzie bardzo trudna do skontrolowania, jeżeli tylko podejmie odpowiednie działania. Należy zgodzić się z postulatami wydłużenia terminu lub utrzymania terminu 3-dniowego, ale wydania upoważnienia²⁶.

Krytycznie należy także ocenić normy w zakresie czasu kontroli. Według opinii przedstawianych w literaturze ograniczenie czasu kontroli utrudnia przeprowadzenie rzetelnej weryfikacji dokumentacji księgowej. Zdarzają się przypadki, kiedy osoby uprzedzone o przeprowadzanej kontroli, uzupełniają braki w dokumentacji²⁷. Autor niniejszego opracowania spotkał się z przypadkiem osoby nieprowadzącej ewidencji przychodów, która w związku z rozpoczęciem kontroli w ciągu dwóch nocy stworzyła brakującą ewidencje.

Według niektórych opinii korzystne dla przedsiębiorców zmiany przyczyniły się do rozwoju komórek planowania i analiz w jednostkach organów kontroli skarbowej. Ich zadaniem jest typowanie do kontroli takich podatników, wobec których kontrolujący mogliby wszczynać postępowanie bez uprzedniego zawiadomienia, w sytuacjach, gdy istnieją uzasadnione podejrzenia co do nieuczciwości podatnika. W urzędach kontroli skarbowej wprowadzono między innymi rozwiązania informatyczne mające wspomóc przeprowadzanie (planowanie) postępowań kontrolnych. Wykorzystuje się specjalistyczne oprogramowanie analityczne, zasoby Internetu w celu wykrywania i identyfikacji podmiotów prowadzących działalność handlową bez zgłoszenia czy też typowania podmiotów do kontroli²⁸.

Jednak nie wszystkie organy administracji skarbowej są zorganizowane tak jak urzędy kontroli skarbowej. Dla niewielkich gmin, w których nie ma wyspecjalizowanych, wydzielonych w ramach urzędów komórek organizacyjnych zajmujących się kontrolą podatkową, prowadzenie kontroli jest znacznie utrudnione²⁹.

²⁴ S. Babiarz, wyd. cyt., s. 1035.

²⁵ C. Kosikowski (red.), wyd. cyt., s. 1102.

²⁶ Tamże, s. 1102.

²⁷ G. Leśniak, *Niszczą dokumenty, zanim przyjdzie kontroler ze skarbowki*, „Rzeczpospolita” z 26 lutego 2009 r., s. C5.

²⁸ D. Zalewski, A. Melezeni, *Kontrola...*, s. 74.

²⁹ R. Dowgier, M. Etel, wyd. cyt., s. 36.

Jednym z wymogów dobrze przeprowadzonej kontroli jest możliwość zagłębienia się urzędnika w tematykę przy odpowiedniej wiedzy, a także środkach. Środki te mogą być mu niezbędne na przeprowadzenie analiz rynkowych oraz współpracę międzynarodową.³⁰ Jednak to wymaga czasu. Skoro przedstawiciele doradców podatkowych widzą konieczność przeprowadzania analiz lub współpracy, to nie można przypuścić, iż zakładają, że jest to możliwe do wykonania w kilka dni. Organy kontroli mogą w niektórych sytuacjach nie być w stanie dokonać stosownych ustaleń, gdyż mogą nie zmieścić się w ustawowych terminach zakończenia kontroli³¹.

Procedura kontroli podatkowej ukształtowana w przepisach ordynacji podatkowej i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej może przyczyniać się do zmniejszenia efektywności przeprowadzanej kontroli podatkowej³².

Organ w zawężonym czasie kontroli zobligowany jest do przeprowadzenia szeregu czynności dowodowych. Nastąpiło niedopasowanie przez ustawodawcę ram czasowych do faktycznego przebiegu kontroli podatkowej. Czas kontroli uzależniony jest nie tylko od zakresu i stopnia złożoności przeprowadzanej kontroli, ale także od możliwości pozyskiwania materiału dowodowego w trakcie tej kontroli³³. Natomiast przepisy uzależniają czas kontroli jedynie od wielkości przedsiębiorstwa. Mogą przecież w niewielkich firmach wystąpić sytuacje, gdy ze względu na konieczność przeprowadzenia kompleksowego sprawdzenia rozliczeń dotyczących podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych (ze względu na pełnioną funkcję płatnika) i podatku od czynności cywilnoprawnych, przeprowadzenie czynności kontrolnych będzie wymagało dużego zaangażowania czasowego. Samo przejrzanie dokumentacji, faktur może zająć cały okres przeznaczony na kontrolę w mikro czy małej firmie. Z drugiej strony kontrola zwrotu podatku VAT za dany miesiąc nawet w dużej firmie może trwać jeden dzień. Kontrola kontroli nie jest równa ani pod względem pracochłonności, ani też poziomu komplikacji. Regulacje dotyczące czasu kontroli w ogóle tego faktu nie uwzględniają.

W trakcie kontroli może zająć potrzeba przesłuchania świadka w celu ustalenia istotnych dla czynności kontrolnych faktów. W dodatku z takim wnioskiem wystąpić może kontrolowany podatnik. Organ uzna taki wniosek za zasadny (w razie sporu nie chcąc narazić się na zarzut niewyjaśnienia wszystkich okoliczności). Przeprowadzenie takiego dowodu wymaga wezwania świadka. Samo wysłanie wezwania za pomocą poczty trwa co najmniej 2 dni. Osoby wzywanej pracownik poczty może nie zastać i nastąpi doręczenie zastępcze. Maksymalny okres przetrzymywania pisma na poczcie wynosi 14 dni. Osoba pismo może odebrać ostatniego, 14 dnia. Zwykle

³⁰ A. Tałasiewicz, *Wpływy budżetowe, co symuluje, a co hamuje*, „Rzeczpospolita” z 4.07.2009, s. C7.

³¹ R. Dowgier, M. Etel, wyd. cyt., s. 36.

³² Tamże.

³³ A. Melezini, D. Zalewski, *Zakończenie kontroli podatkowej przedsiębiorcy w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11, s. 43.

wówczas rozpoczyna bieg termin stawienia się osoby wyzwanej w urzędzie (w wezwaniu określany np. jako trzy dni od dnia doręczenia wezwania). Oznacza to, że osoba pojawi się w urzędzie skarbowym 19 dnia, licząc od dnia ustalenia faktu, że takie przesłuchanie powinno mieć miejsce. Natomiast zgodnie z przepisami kontrola powinna się zakończyć w przeciągu 12 dni roboczych, dla małych przedsiębiorstw – w ciągu 18 dni roboczych. Jeżeli kontrolowany to osoba prowadząca całodobowy sklep, nie ma możliwości wykonania czynności kontrolnych w postaci przesłuchania w ramach czasowych określonych przez ustawę³⁴. Chyba że chcąc dochować ustawowych terminów, jeszcze przed rozpoczęciem kontroli organ zacznie wysyłać wezwania do potencjalnych świadków. Oczywiście jest to niemożliwe, bo formalnie kontrola jeszcze się nie zaczęła i nie są znane jej ustalenia.

Ograniczenia wynikające z przepisów mogą spowodować, że kontrolujący wykorzystają cały czas przeznaczony na kontrolę podatkową. Jednak i tak może nie udać się jej przeprowadzenie w takim zakresie, w jakim była mowa w upoważnieniu. Pojawiają się wówczas propozycje, aby podatnik ustosunkował się do zebranego materiału dowodowego w protokole kontroli oraz został poinformowany przez kontrolujący organ o nieskontrolowaniu pełnego zakresu. Następnie w celu faktycznego przeprowadzenia kontroli podatkowej w nieskontrolowanym zakresie, organ prowadzący dotychczas postępowanie kontrolne, np. organ kontroli skarbowej, może wnioskować o przeprowadzenie kontroli przez inny uprawniony organ, np. organ podatkowy. Inną możliwością jest niepodejmowanie działań aż do nowego roku kalendarzowego, w którym terminy na przeprowadzenie kontroli podatkowej przedsiębiorcy biegną na nowo. Należy jednak wówczas pamiętać o przepisach dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych³⁵.

Nie należy jednak zapominać, że działalność kontrolna ma własny cel ustawowy, który powinien zostać zrealizowany. W przypadku kontroli podatkowej jest nim, najogólniej rzecz ujmując, sprawdzenie prawidłowości postępowania określonego podmiotu (kontrolowanego) w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Przepisy rangi ustawowej, także dotyczące czasu trwania kontroli podatkowej, powinny służyć temu celowi³⁶.

4. Podsumowanie

Przepisy warunkujące przeprowadzanie kontroli podatkowej mogą być różnie oceniane. Dotyczy to w szczególności kwestii zawiadamiania podatnika, wszczęcia postępowania kontrolnego oraz czasu przewidzianego na przeprowadzenie kontroli.

³⁴ Występują interpretacje uznające, że nie należy wliczać dni wolnych dla pracowników, np. sobót, świąt, por. P. Wrześniewski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza Komentarz do Ustawy, Warszawa 2010, s. 264.

³⁵ A. Melezini, D. Zalewski, wyd. cyt., s. 44.

³⁶ J. Wowra, *Czas trwania kontroli podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 4, s. 43.

Z punktu widzenia interesu jednostek gospodarczych uznaje się, że obecnie obowiązujące przepisy przyczyniają się do polepszenia ich sytuacji. Jednakże taka opinia nie jest do końca słuszna. Regulacje w obecnie obowiązującym zakresie mogą ułatwiać nieuczciwym podmiotom popełnianie oszustw podatkowych. Tym samym przyczyniać się mogą do uzyskiwania przez nie przewagi konkurencyjnej nad podmiotami sumiennie rozliczającymi się z obowiązków podatkowych. Co więcej analizując powyższe normy z punktu widzenia skarbu państwa, należy stwierdzić, że przyczynić się one mogą do zwiększenia skali nielegalnych ucieczek przed podatkami, a zarazem do zmniejszenia wielkości wpływów budżetowych. Biorąc pod uwagę zarówno interes uczciwych przedsiębiorców, jak i finansów publicznych należy rozważyć wprowadzanie zmian w regulacjach odnoszących się do zawiadamiania podatnika, wszczynania postępowania kontrolnego oraz czasu przewidzianego na przeprowadzenie kontroli.

Należy zmienić zasady zawiadamiania podatników o planowanej kontroli. Generalnie kontrola powinna być przeprowadzana bez uprzedniego zawiadomienia. Wcześniejsze informowanie o planowanej kontroli powinno być wyjątkiem. Można je stosować, do podmiotów, które dotychczas wypełniały prawidłowo swoje obowiązki. Można wrócić do proponowanej przez ministerstwo idei „sprawdzonego podatnika”. Zawiadamiane byłyby podmioty które były już kontrolowane i wyniku kontroli oraz przeprowadzonego postępowania podatkowego nie stwierdzono błędów. Dodatkowo za „sprawdzonego podatnika” można uznać przedsiębiorcę, który działa przez określony czas np. ponad jednego roku i dotychczas rozliczał się zgodnie z przepisami (terminowo płacone były zaliczki, składane deklaracje).

Kolejna propozycja dotyczy zmian w zakresie wszczynania postępowania kontrolnego. W trybie zwyczajnym w razie nieobecności kontrolowanego należy wprowadzić normę umożliwiającą rozpoczęcie kontroli poprzez doręczenie upoważnienia i okazania legitymacji osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego.

W przypadku kontroli w trybie nadzwyczajnym należałoby powrócić do formuły umożliwiającej wszczynanie kontroli ze względu na uzasadnione okoliczności.

Należy wydłużyć termin na doręczenie upoważnienia w razie nieobecności kontrolowanego 3 dni do 21 dni. Biorąc pod uwagę, że nie zawsze kontrolujący mogą ustalić dane kontrolowanego, powinien zostać również wprowadzony przepis zawierający wpływ terminu (dwudziestojednodniowego) na doręczenie upoważnienia na czas ustalenia danych kontrolowanego.

Warto zmienić przepis odnoszący się do nieobecności kontrolowanego. Umożliwić rozpoczęcie kontroli poprzez okazanie legitymacji osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego.

W zakresie kontroli podatkowej należy znieść limity na prowadzenie kontroli w przedsiębiorstwie. Wystarczy odwołać się odpowiednio do przepisów dotyczących postępowania, stwierdzających, że postępowanie powinno być zakończona w przeciągu miesiąca, a w sprawach skomplikowanych w przeciągu dwu miesięcy. Analogiczne przepisy powinny być dla przeprowadzanych kontroli. Zarazem w celu

ochrony interesów przedsiębiorców, powinno się rozważyć zmianę regulacji w zakresie ponaglenia. Należy wprowadzić możliwość zaskarżenia samego przedłużenia. Może odbyć się to przez obowiązek wydania przez organ postanowienia na które służy zażalenie włączenie ze skargą do sądu administracyjnego.

Interes uczciwych podatników oraz skarbu państwa wskazuje, że istnieje potrzeba dokonania głębszej analizy innych zagadnień dotyczących przeprowadzania kontroli podatkowej pod względem uniemożliwienia popełniania oszustw podatkowych.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, Unimex, Wrocław 2010.
- Babiarz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Dowgier R., Etel M., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w zakresie podatków i opłat lokalnych w świetle nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Finanse Komunalne” 2009, 4.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Kosikowski C. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009.
- Leśniak G., *Niszczą dokumenty, zanim przyjdzie kontroler ze skarbówki*, „Rzeczpospolita” z 26.02.2009.
- Melezini A., Zalewski D., *Zakończenie kontroli podatkowej przedsiębiorcy w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 11.
- Sieradzka M., Komentarz do art. 79 u.s.d.g., [w:] M. Sieradzka, *Komentarz do niektórych przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, dostępny w Lex.
- Stachurski W., *Nowe zasady działalności gospodarczej przedsiębiorców*, PUG 2009, nr 11.
- Tałasiewicz A., *Wpływy budżetowe, co symuluje, a co hamuje*, „Rzeczpospolita” z 4.07.2009.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, DzU 2005, nr 8, poz. 60 ze zm.
- Wowra J., *Czas trwania kontroli podatkowej*, „Przeгляд Podatkowy” 2006, nr 4.
- Wrześniewski P., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Oficyna Wydawnicza. Komentarz do Ustawy, Warszawa 2010.
- Zalewski D., Melezini A., *Specyfika kontroli podatkowej przedsiębiorców pod rządami znowelizowanej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, dodatek do „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 4.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, ABC Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.

THE CONDITIONS OF THE TAX CONTROL OF THE ENTERPRISE – CHOSEN ISSUES

Summary: The financial crisis has caused the increase of public debt. The way of increasing of the tax income can be the counteracting of the tax fraud. One way of it is the tax control. The conditions of the tax control in respect of informing of the control, beginning of the control and the time limit of the control are presented. The factors influencing the reduction of the effectiveness of the tax control are described. The changes in provisions concerning the increase of the effectiveness of the tax control are proposed.