

# ORDYNACJA PODATKOWA

## KONTROLA REALIZACJI ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Pod redakcją Rafała Dowgiera



**Temida2**

Białystok 2012

**Rada Programowa Wydawnictwa Temida 2:**

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski,  
Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Plywaczewski, Stanisław  
Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska,  
Bogdan Wierzbicki

**Redaktor naukowy wydawnictwa:** Cezary Kossikowski

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana  
w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mecha-  
niczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978-83-62813-12-4

Recenzent:  
*Leonard Etel*

Opracowanie graficzne i typograficzne:  
*Katarzyna Frąckiewicz*

Projekt okładki:  
*Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna:  
*Jerzy Banasiuk*

Korekta:  
*Bogumiła Manciewicz*

Wydawca: Temida 2  
Przy współpracy i wsparciu finansowym  
Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Druk:  
Podlaska Spółdzielnia Produkcyjno-Handlowo-Usługowa  
15-182 Białystok, ul. Sielska 2, tel./fax (85) 675-48-02

BIBLIOTEKA WYDZIAŁU PRAWA  
Uniwersytetu w Białymstoku



BWP0040339

24308 Fc

D-36/12

## Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wprowadzenie.....	11

### Część I

### ZAGADNIENIA OGÓLNE

CEZARY KOSIKOWSKI

Kierunki naprawy systemu gromadzenia dochodów publicznych .....	17
---	----

PIOTR PIETRASZ

Sądowa kontrola aktów i czynności podejmowanych w toku kontroli podatkowej.....	34
--	----

BOGUMIŁ PAHL

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych sprawowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich .....	55
---	----

KRZYSZTOF TESZNER

Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych .....	90
---	----

ANNA ZALCEWICZ, SANDRA DOMSKA

Instytucja informacji podatkowych w świetle polskich regulacji – dylematy prawne udostępniania danych.....	109
---	-----

MALGORZATA JAŚKO

Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania podatkowego .....	140
--	-----

ALINA KNAPIK

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej ..... 168

Część II

**KONTROLA PODATKOWA**

PRZEMYSŁAW STOLARSKI

Instytucja zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej jako naruszenie istoty kontroli finansowej..... 199

MARIUSZ POPLAWSKI

Wszczęcie kontroli podatkowej po wyznaczeniu reprezentanta na podstawie art. 281a Ordynacji podatkowej..... 211

TOMASZ KACZYŃSKI, MARIUSZ CHARKIEWICZ

Skutki ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej..... 227

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Kontrola podatkowa prowadzona przez wójta, burmistrza (prezydenta) – wybrane problemy praktyczne ..... 238

Część III

**KONTROLA SKARBOWA**

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK KONIECZNY

Kontrola podatkowa jako fakultatywny element postępowania kontrolnego..... 257

ANDRZEJ MELEZINI

Problematyka zawiadamiania oraz fakultatywności kontroli podatkowej przedsiębiorców – wybrane zagadnienia ..... 270

DARIUSZ ZALEWSKI

Sprzeciw na czynności kontrolne w praktyce działania organów skarbowych..... 285

PIOTR STANISŁAWISZYN

Kilka uwag w zakresie funkcjonowania grup realizacyjnych w rozumieniu art. 11g ustawy o kontroli skarbowej..... 310

Część IV

**WERYFIKACJA POPRAWNOŚCI WYKONYWANIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH – ASPEKT PRZEDMIOTOWY**

STANISŁAW BOGUCKI

Kontrola postępowania dotyczącego określania wartości rynkowej w podatku od czynności cywilnoprawnych..... 335

JACEK BROLIK

Tryb prawny kontroli indywidualnych interpretacji prawa podatkowego..... 359

GRZEGORZ MUSOLF

Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w podatku od gier po 30 października 2009 r. .... 388

PRZEMYSŁAW PANFIL

Powołanie się przez podatnika na fakt nabycia lub dokonania czynności w trakcie kontroli realizacji zobowiązań podatkowych – wybrane problemy praktyczne ..... 410

STEFAN BABIARZ

O niektórych aspektach następstwa prawnego spadkobierców ..... 424

MACIEJ ŚLIFICZYK

Charakter prawny wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych..... 440

Bibliografia..... 451

Informacje o autorach opracowania..... 467

# SKUTKI OGRANICZENIA CZASU TRWANIA KONTROLI PODATKOWEJ

TOMASZ KACZYŃSKI, MARIUSZ CHARKIEWICZ

## I. Wstęp

Wejście w życie w dniu 21 sierpnia 2004 r. ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej było swego rodzaju rewolucją. Po raz pierwszy w dziejach polskiej legislacji postanowiono uregulować zagadnienie kontroli działalności gospodarczej (przedsiębiorców) od strony zasad ogólnych.<sup>1</sup> W tamtym czasie pojawiały się różne opinie na temat wprowadzonych zmian. Zostały one z zadowoleniem przyjęte przez środowisko przedsiębiorców. Przedstawiciele doktryny również przyjęli je z aprobatą, wskazując jednak, iż przepisy je wprowadzające nie do końca spełniają pokładane w nich nadzieje<sup>2</sup>. Celowości wprowadzenia tzw. zasad ogólnych prowadzenia kontroli u przedsiębiorców nie negowali również przedstawiciele poszczególnych organów uprawnionych do prowadzenia kontroli tej grupy. Wyrażali oni jednak pewne wątpliwości co do kierunku zmian, u podstaw których leżały obawy o negatywny ich wpływ na jakość oraz skuteczność prowadzonych u przedsiębiorców kontroli.

Wejście w życie przepisów u.s.d.g. nie pozostało bez wpływu na sposób prowadzenia przez organy podatkowe kontroli podatkowych u przedsiębiorców. Faktem jest, iż wprowadzenie przepisów ograniczających czas trwania kontroli podatkowych wymusiło w praktyce na organach podatkowych zmianę procedowania przy weryfikacji podatkowych rozliczeń przedsiębiorców. Zmiana ta polega na tym, iż w wielu przypadkach znaczna część postępowania dowodowego, która wcześ-

---

1 C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*, Warszawa 2011 r., s. 604.

2 *Ibidem*, s. 604.

niej była prowadzona na etapie kontroli podatkowej, zostaje przez organy podatkowe „przesunięta” na etap postępowania podatkowego. Celem niniejszego opracowania jest analiza konsekwencji prawnych takiego stanu rzeczy. W ocenie autorów bowiem skrócenie czasu kontroli w praktyce ma bezpośredni, negatywny wpływ na sytuację prawną podatnika.

## II. Czas trwania kontroli podatkowej

Z dniem wejścia w życie przepisów u.s.d.g. kontrola podatkowa u przedsiębiorców prowadzona jest już nie tylko na podstawie przepisów zawartych w dziale VI ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, ale przede wszystkim na podstawie przepisów u.s.d.g.<sup>3</sup> Wynika to bezpośrednio z normy art. 291c o.p., zgodnie z którą do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Stosownie do obecnie obowiązującego brzmienia art. 83 ust. 1 u.s.d.g. czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać:

- 1) w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców<sup>4</sup> – 12 dni roboczych,
- 2) w odniesieniu do małych przedsiębiorców<sup>5</sup> – 18 dni roboczych,
- 3) w odniesieniu do średnich przedsiębiorców<sup>6</sup> – 24 dni roboczych,

---

3 Por. R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s.

4 Art. 104. u.s.d.g.: „Za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro”.

5 Art. 105. u.s.d.g.: „Za małego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro”.

6 Art. 106. u.s.d.g.: „za średniego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych: 1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz 2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług

- 4) w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

W niektórych przypadkach możliwe jest przedłużenie czasu trwania kontroli, jednak nie dłużej niż o dwukrotność czasu prowadzenia kontroli podatkowych w roku kalendarzowym, określonego w art. 83 § 1 u.s.d.g. dla poszczególnych ww. rodzajów przedsiębiorców. Przedłużenie czasu trwania kontroli podatkowej jest dopuszczalne, jeżeli w jej toku zostanie ujawnione zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty, albo w przypadku ujawnienia faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku. W takiej sytuacji organ podatkowy zobowiązany jest zawiadomić kontrolowanego o ujawnionych okolicznościach stanowiących przesłankę do przedłużenia kontroli podatkowej, wskazując jednocześnie zgromadzony w tym zakresie materiał dowodowy. Oczywiście uzasadnienie przedłużenia czasu trwania kontroli powinno zostać zamieszczone w książce kontroli i protokole kontroli.

Są jednak sytuacje, w których powyższych ograniczeń czasu kontroli w ogóle się nie stosuje. Te ograniczenia nie mają zastosowania m.in. w przypadkach, gdy:

- 1) ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej,
- 2) przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- 3) kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu,
- 4) przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa wspólnotowego o ochronie konkurencji lub przepisów prawa wspólnotowego w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej,
- 5) kontrola dotyczy podmiotów, którym na mocy odrębnych przepisów właściwy organ wydał decyzję o uznaniu prawidłowości

---

oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro”.

wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi – w zakresie związanym z wykonaniem tej decyzji,

- 6) kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym.

### III. Kontrola podatkowa a postępowanie podatkowe

W świetle przepisów działu VI kontrola podatkowa stanowi odrębny rodzaj postępowania o sformalizowanym charakterze, z wyraźnie oznaczonym momentem wszczęcia (art. 284, 284a) oraz zakończenia (art. 291 § 4), którego wynik zawarty jest w dokumencie urzędowym o ściśle określonej treści – protokole kontroli (art. 290)<sup>7</sup>. Także w orzecznictwie akcentuje się odrębność kontroli podatkowej od postępowania podatkowego i za niedopuszczalne uznaje traktowanie tego ostatniego jako przedłużenia kontroli podatkowej<sup>8</sup>. Nie można bowiem zapominać, że działania organów podatkowych podejmowane na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe o jurysdykcyjnym charakterze służą załatwianiu spraw podatkowych, a więc władczemu orzekaniu o obowiązkach lub uprawnieniach objętych nimi podmiotów, podczas gdy kontrola podatkowa, tak jak i – w węższym zakresie – czynności sprawdzające są wykorzystywane do badania, czy obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są realizowane. Celem kontroli podatkowej jest więc z jednej strony niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych w sytuacji, gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się z obowiązków, z drugiej zaś – wstępne zbadanie sprawy i zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w postępowaniu jurysdykcyjnym,

---

7 Jak wskazano w publikacji autorstwa S. Babiarza, B. Dautera, B. Gruszczyńskiego, R. Hausera, A. Kabata, M. Niezgodki-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011 (wydanie VII), niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, iż kontrola podatkowa wraz z innymi procedurami uregulowanymi w o.p. stanowią jeden ciąg czynności, co uzasadnia rozszerzenie postępowania podatkowego również na te procedury. Pogląd ten wydaje się jednak dyskusyjny i nie jest powszechnie akceptowany.

8 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z 26 listopada 2009 r. (I SA/OI 591/09), Lex nr 558757.

w przypadku gdy takie obowiązki nie są respektowane. Kontrola podatkowa może więc – ale nie musi – poprzedzać postępowanie podatkowe<sup>9</sup>, a postępowanie podatkowe może, ale nie musi być wszczynane po zakończeniu kontroli podatkowej, przy czym niestety przez organ podatkowy po zakończeniu kontroli postępowania podatkowego wobec podatnika nie zawsze jest następstwem braku stwierdzenia nieprawidłowości przez kontrolujących.

#### **IV. Skutki prawne złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej na gruncie prawa podatkowego**

Stosownie do art. 81 § 1 o.p. podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Zgodnie z aktualnie obowiązującym brzmieniem art. 81b § 1 o.p. uprawnienie do skorygowania deklaracji ulega jednak zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Ten sam przepis o.p. w pkt 2 stanowi, iż prawo do złożenia korekty deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, jednak w przypadku postępowania podatkowego jedynie w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

Zatem podatnicy, płatnicy i inkasenci po zakończeniu kontroli mają prawo do złożenia korekt deklaracji w poszczególnych podatkach za okresy, które były objęte kontrolą podatkową. Prawo to przysługuje także wówczas, gdy w toku kontroli ujawnione zostało naruszenie przepisów materialnego prawa podatkowego, mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego.

Złożenie przez podatnika korekty deklaracji uwzględniającej wszystkie nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli podatkowej wywołuje określone skutki prawne. W takiej bowiem sytuacji organy podatkowe nie wszczynają postępowania podatkowego. Art. 165b. § 1 o.p. stanowi bowiem, iż w przypadku ujawnienia przez kontrolę podat-

---

9 *Ibidem*, s. 1188.



kową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Z art. 165b § 1 o.p. wynika zatem swoisty obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego przez organy podatkowe w przypadku łącznego wystąpienia dwóch przesłanek. Pierwsza przesłanka to ujawnienie przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Druga przesłanka to niezłożenie przez podatnika deklaracji lub niedokonanie przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości. Złożenie korekty deklaracji lub też złożenie po raz pierwszy deklaracji, w której w całości zostaną uwzględnione ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości w zasadzie uniemożliwia organom podatkowym wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie objętym kontrolą. Takie rozwiązanie nie tylko koreluje z treścią art. 21 § 3<sup>10</sup>, § 3a<sup>11</sup> i § 5<sup>12</sup> o.p., ale również wydaje się logiczne. W takim stanie rzeczy bowiem ewentualne wszczęcie postępowania byłoby bezcelowe, gdyż w jego wyniku zostałaby wydana decyzja ustalająca wysokość zobo-

---

10 Art. 23 § 3 o.p.: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. § 5. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym”.

11 Art. 23 § 3a o.p.: „Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że kwota zwrotu podatku lub kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym”.

12 Art. 23 § 5 o.p.: „Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 1 pkt 2, ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym”.

wiązania podatkowego na takim samym poziomie, jaki wynika ze złożonej po zakończeniu kontroli podatkowej korekcie deklaracji.

W przypadku natomiast niezłożenia przez podatnika po zakończeniu kontroli podatkowej korekty deklaracji lub też złożenia korekty deklaracji oraz złożenia po raz pierwszy deklaracji, w której tylko częściowo uwzględniono ujawnione nieprawidłowości, powstaje obowiązek wszczęcia postępowania podatkowego w terminie 6 miesięcy od daty zakończenia kontroli podatkowej.

## **V. Skutki prawne złożenia korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej na gruncie prawa karnego skarbowego (art. 16a kks.)**

Regulacja zawarta w art. 16a kks. wprowadzona została do kodeksu karnego skarbowego na mocy przepisu art. 11 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>13</sup> i obowiązuje od dnia 1 września 2005 r. Przepis ten często nazywany jest szczególną postacią czynnego żalu i ekspiacją podatkową<sup>14</sup>. Zgodnie z jego brzmieniem „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów – Ordynacja podatkowa lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.” Oznacza to, że wyłączenie karalności następuje po równoczesnym spełnieniu przez sprawcę dwóch warunków:

- 1) złożeniu prawnie skutecznej korekty deklaracji podatkowej<sup>15</sup>,
- 2) uzasadnieniu przyczyny korekty,

13 Dz.U. Nr 143, poz. 1199.

14 Tak np. F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 100.

15 Przez prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej należy rozumieć korektę odpowiadającą przepisom ordynacji podatkowej w tym zakresie oraz wywołującą skutki prawne związane z tego rodzaju czynnością. – W. Kotłowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 110.

- 3) uiszczeniu uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należność publicznoprawnej niezwłocznie lub w terminie określonym przez uprawniony organ.

## **VI. Skutki wprowadzenia ograniczeń czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy**

Ograniczenie w u.s.d.g. czasu trwania kontroli podatkowych w praktyce skutkuje tym, iż organy podatkowe bardzo często nie są w stanie w ramach ustawowych limitów czasowych zrealizować celu kontroli podatkowej wyznaczonego treścią art. 281 § 2 o.p. Szczególnie w sprawach o skomplikowanym stanie faktycznym, gdzie charakter prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, jej rozmiar oraz poziom skomplikowania operacji i procesów gospodarczych wymaga od organów podatkowych przeprowadzenia rozległego postępowania dowodowego, realizacja celu kontroli podatkowej w ramach limitów czasowych narzuconych przez ustawodawcę w u.s.d.g. bywa wręcz niemożliwa. Organ podatkowy bowiem nie są w stanie w trakcie kontroli zebrać materiału dowodowego, który mógłby być porównany ze stanem wzorcowym wskazanym w przepisach materialnego prawa podatkowego. Nie mogą zatem sprawdzić, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Należy ponadto zwrócić uwagę, iż art. 292 o.p., w sprawach nieuregulowanych w dziale VI o.p. dotyczącym kontroli podatkowych, odsyła m.in. do przepisów rozdziałów 1 i 11 działu IV o.p. Oznacza to, iż organy podatkowe w toku kontroli podatkowej zobowiązane są do podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, do zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz do dokonania na podstawie całego i zebranego w sposób pełny materiału dowodowego oceny, czy dana okoliczność została udowodniona. Tylko tak przygotowany materiał dowodowy daje możliwość organom podatkowym sporządzenia protokołu z kontroli podatkowej, który sprostałby wymogom narzuconym przez zasady przekonywania stron oraz prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Wprawdzie brak przepisów sankcyjnych w u.s.d.g. za przekroczenie przez organy podatkowe terminów ustawowych do prowadzenia kontroli podatników będących przedsiębiorcami oraz dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie dają podstawę organom podatkowym do niezbyt restrykcyjnego przestrzegania przepisów dotyczących czasu trwania kontroli, to niemniej jednak w praktyce organy podatkowe dość skrupulatnie realizują wytyczne zawarte w przepisach u.s.d.g. dotyczące czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy. Taki stan rzeczy ma wpływ na treść protokołu z kontroli podatkowej. Na skutek niewyjaśnienia stanu faktycznego w pełnym zakresie w toku kontroli podatkowej organy nie są w stanie wskazać podatnikowi wszystkich naruszeń prawa podatkowego, jakich dopuścił się w kontrolowanym okresie. W praktyce organy podatkowe wskazują w protokołach z kontroli, iż dany wycinek stanu faktycznego „będzie wyjaśniany na etapie postępowania podatkowego” lub też „na etapie ewentualnego postępowania podatkowego”. Oczywiście, istnieje możliwość wyjaśnienia pewnych elementów stanu faktycznego na etapie postępowania podatkowego w sytuacji, gdy nie zostały one wyjaśnione w toku kontroli podatkowej. Niemniej jednak trzeba zauważyć, iż taki sposób procedowania uniemożliwia podatnikowi dokonanie korekty deklaracji podatkowych, w których mógłby uwzględnić wszystkie stwierdzone przez kontrolujących nieprawidłowości i tym samym uniknąć konieczności uczestnictwa w postępowaniu podatkowym, a co najważniejsze przy jednoczesnym niezwłocznym uiszczeniu uszczupłej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej uniknąć także odpowiedzialności karnej skarbowej. Oczywiście jest bowiem, iż złożenie korekty deklaracji po zakończeniu kontroli podatkowej jest ściśle związane z treścią protokołu z kontroli podatkowej. Brzmienie art. 290 § 2 o.p. nie pozostawia żadnych wątpliwości interpretacyjnych. Wynika z niego wprost, iż protokół z kontroli podatkowej musi zawierać m.in. opis dokonanych ustaleń faktycznych oraz ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli. Zatem ujawnienie przez kontrolujących nieprawidłowości musi mieć odzwierciedlenie w treści protokołu kontroli, która jest jedynym odnośnikiem służącym do sporządzenia i weryfikacji poprawności korekty deklaracji podatkowej złożonej po zakończeniu kontroli podatkowej.

W zależności od tego, jaki będzie wynik weryfikacji tej korekty deklaracji, organy podatkowe podejmą decyzję o wszczęciu lub nie postępowania podatkowego, a co najważniejsze, jako finansowe organy dochodzenia podejmą decyzję o ewentualnym wszczęciu postępowania karnego skarbowego.

## VII. Wnioski

Z perspektywy ponad siedmioletniego okresu obowiązywania u.s.d.g. można stwierdzić, iż rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę w tym akcie prawnym, z uwagi na swój ogólny charakter (odnoszący się do wszelkich kontroli prowadzonych przez organy władzy administracyjnej u przedsiębiorców), w przypadku kontroli podatkowych nie do końca korelują z przepisami prawa podatkowego oraz przepisami kks. Przyczyn w takim stanie rzeczy należy upatrywać przede wszystkim w specyficznym charakterze instytucji kontroli podatkowej, który determinowany jest jej celem<sup>16</sup> oraz ścisłym związkiem przepisów podatkowych z przepisami kodeksu karnego skarbowego.

Niewątpliwie ograniczenie czasu trwania kontroli podatkowych u przedsiębiorców przyniosło zakładane przez ustawodawcę efekty. Czas prowadzenia kontroli podatkowych faktycznie uległ skróceniu. Niemniej jednak nie można, dokonując oceny przedmiotowych regulacji prawnych, pominąć innych konsekwencji, jakie wywołało ograniczenie w u.s.d.g czasu trwania kontroli podatkowych. Skutkiem ubocznym tych ograniczeń w bardzo wielu przypadkach jest faktyczne pozbawienie podatnika szans na złożenie korekty po zakończeniu kontroli podatkowej, w której mógłby uwzględnić i naprawić wszystkie stwierdzone w toku kontroli podatkowej błędy w rozliczeniach podatkowych. To z kolei wywołuje następne konsekwencje w postaci postępowania podatkowego, które w takiej sytuacji należy wobec podatnika wszcząć.

Skutkiem ubocznym tych ograniczeń jest również faktyczne pozbawienie podatnika szansy na natychmiastowe uregulowanie uszczuplonego podatku, co przekreśla jego możliwość uniknięcia odpowie-

---

16 Art. 281 § 2 o.p.: „Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego”.

działności karnej skarbowej za wykroczenia lub przestępstwa skarbowe stwierdzone w toku kontroli podatkowej.

Wydaje się, że w takim stanie rzeczy ustawodawca powinien rozważyć możliwość zmiany przepisów u.s.d.g. W ocenie autorów zmiana ta powinna zmierzać do tego, aby terminy ograniczające czas trwania kontroli zawarte w u.s.d.g. w przypadku kontroli podatkowych zostały wydłużone lub też ewentualnie w ogóle nie miały zastosowania. Takie rozwiązanie doprowadziłoby do sytuacji, w której organy podatkowe ograniczone większymi limitami czasowymi lub też nieograniczone w ogóle miałyby możliwość wyjaśnienia w toku kontroli podatkowej stanu faktycznego w pełnym zakresie. Takie zmiany doprowadziłyby do sytuacji, w której każdy przedsiębiorca, niezależnie od rozmiaru prowadzonej działalności, jej charakteru oraz innych uwarunkowań miałby zagwarantowaną możliwość skorzystania z rozwiązań przewidzianych w art. 81b o.p. oraz art. 16a kks. To pozwoliłoby w wielu przypadkach podatnikom uniknąć konieczności uczestniczenia w postępowaniu podatkowym oraz uniknąć odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwa i wykroczenia skarbowe stwierdzone w toku kontroli podatkowych. Organy podatkowe natomiast miałyby możliwość ograniczenia ilości wszczynania postępowań do niezbędnego minimum, co znacznie skróciłoby czas prowadzonych postępowań podatkowych.