

Katalog Praw Przedsiębiorców

Organy kontroli skarbowej

ZESZYT 4.

Opracowanie: „Adwokaci i Radcowie Prawni” sp. k. Izabella Żyglicka i Wspólnicy



Od 2001 roku tworzymy jedną z największych i najnowocześniejszych firm prawniczych w Polsce. W skład naszego zespołu wchodzi ponad 20 doświadczonych prawników, których specjalizacje idealnie sprawdzają się w projektach, jakie realizujemy. Jako firma spełniająca najwyższe standardy usług prawnych, w kwietniu 2013 roku otrzymaliśmy członkostwo międzynarodowego stowarzyszenia firm prawniczych International Alliance of Law Firms. Pod względem osiągniętych przychodów zajęliśmy 31. miejsce w kraju oraz 2. w województwie śląskim w prestiżowym rankingu „Rzeczpospolitej” za rok 2013. Jesteśmy jedyną kancelarią na Śląsku, która posiada uprawnienia Autoryzowanego Doradcy Rynku NewConnect, prowadzonego przez Giełdę Papierów Wartościowych.

Obecnie reprezentujemy interesy kilkudziesięciu podmiotów gospodarczych. Naszymi klientami są korporacje, holdingi, firmy z sektora MSP, instytucje publiczne, jednostki samorządu terytorialnego oraz podmioty z branży medycznej. Z powodzeniem doradzamy 6 spółkom notowanym na Giełdzie Papierów Wartościowych: Jastrzębskiej Spółce Węglowej SA, ATM SA, Cash Flow SA, MEWA SA, Orzeł Biały SA oraz Zakładom „Lentex” SA. Doskonale sprawdzamy się w działaniach projektowych, które rozpoczynamy od precyzyjnego określenia celu i ustalenia oczekiwanego przez klienta efektu biznesowego. Każdy zespół projektowy otrzymuje mentora, którym jest jeden ze wspólników Kancelarii, co gwarantuje najwyższy poziom obsługi prawnej. Zaangażowanie naszych wspólników ma niebagatelne znaczenie, biorąc pod uwagę fakt, że w ich gronie znajdują się doskonale wykwalifikowani prawnicy, a także specjalista z dziedziny ekonomii, dysponujący bogatym doświadczeniem w pracy z podmiotami gospodarczymi.

Dzięki tak różnorodnej, ale i świetnie uzupełniającej się kadrze, możemy na każdą sprawę spojrzeć z szerszej perspektywy. Jesteśmy otwarci na nowe wyzwania, maksymalnie zaangażowani w każdy projekt oraz nastawieni na uzyskiwanie najkorzystniejszych rozwiązań dla naszych klientów.

Więcej informacji o Kancelarii znajdą Państwo na stronie internetowej:

www.kpr.pl

WSTĘP

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą muszą liczyć się z zainteresowaniem ze strony fiskusa. Kontrole prowadzone przez organy państwowe są rzeczą naturalną, a co za tym idzie, każdy przedsiębiorca powinien się do nich należycie przygotować i pamiętać o kilku kwestiach:

- **Kontrola jest zazwyczaj zapowiedziana.** Kontrolę podatkową wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia. Otrzymanie listu informującego o zamiarze przeprowadzenia kontroli nie oznacza automatycznie, że przedsiębiorca ma do zapłaty podatek. Często kontrole mają charakter rutynowy albo planowy.
- **Formalizm działania.** Działania inspektorów skarbowych są w dużej mierze sformalizowane, podatnik może zatem dowiedzieć się, co czeka go podczas kontroli. Istotny jest fakt, że wzajemne prawa i obowiązki stron tego postępowania nie zostały zawarte w jednym akcie prawnym. Rozdrobienie regulacji sprawia, że w celu uzyskania informacji przedsiębiorca zmuszony jest do poszukiwania ich w kilku aktach prawnych.
- **Aktywny udział.** Wynik kontroli niejednokrotnie zależy od aktywności podatnika w trakcie kontroli. Czas poświęcony na rzetelne przygotowanie dokumentów czy analizę sytuacji zmniejsza ryzyko dokonania subiektywnej interpretacji przez urzędnika.
- **Dokumenty, których może żądać inspektor skarbowy.** Urzędnicy mają prawo zażądać od kontrolowanego wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, w szczególności: udostępniania akt i ksiąg oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej.
- **Nieobecność podatnika podczas kontroli.** Przedsiębiorca nie musi osobiście uczestniczyć w kontroli, może wyznaczyć swojego reprezentanta.
- **Weryfikacja otrzymanych dokumentów.** W pierwszej kolejności szcze-

gółowej kontroli poddać należy doręczony postanowienie o przeprowadzeniu kontroli oraz upoważnienie do przeprowadzenia kontroli udzielone pracownikowi instytucji kontrolującej.

Co istotne, kontrola skarbową nie może i nie powinna być utożsamiana z kontrolą podatkową, która została uregulowana w Ordynacji podatkowej. Ta dychotomia postępowań kontrolnych może budzić uzasadnione wątpliwości, które zostaną wyjaśnione poniżej.

I. ORGANY

W pierwszej kolejności należy wskazać, że organami kontroli skarbowej są:

- **minister właściwy do spraw finansów publicznych – jako naczelny organ kontroli skarbowej;**
- **Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (dalej: GIKS);**
- **dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.**

Minister właściwy do spraw finansów publicznych – jest naczelnym organem kontroli skarbowej, jednakże jego kompetencje w zakresie tego rodzaju kontroli nie mają charakteru ściśle kontrolnego. Skupiają się one na zwierzchnictwie osobowym i organizacyjnym nad pozostałymi organami, stąd też omówienie kompetencji tego organu ograniczymy do niezbędnego minimum.

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej (GIKS) – posiada uprawnienia nadzorcze i organizacyjne wobec urzędów kontroli skarbowej oraz inspektorów kontroli skarbowej. W szczególności powołuje dyrektorów i inspektorów urzędów kontroli skarbowej i wykonuje nadzór nad ich działalnością. Ponadto sprawuje kontrolę wewnętrzną nad urzędami kontroli skarbowej, ustala ich plany postępowań kontrolnych, a także informuje o ich wynikach.

Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej – powołuje oraz odwołuje ich minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek GIKS. Wykonują oni swoje zadania za pośrednictwem urzędów kontroli skarbowej, które są jednostkami organizacyjnymi kontroli skarbowej.

Wszystkie ww. podmioty realizują swoje uprawnienia przy pomocy **funkcjonariuszy kontroli skarbowej, a także upoważnionych pracowników** tych urzędów.

W praktyce zdecydowanie największe znaczenie dla przedsiębiorców ma ostatnia grupa organów, tj. **dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej**.

II. KTO MOŻE BYĆ KONTROLOWANY?

Najistotniejszą kwestią z punktu widzenia przedsiębiorcy jest odpowiedź na pytanie: kto może być kontrolowany? W celu udzielenia wyczerpującej odpowiedzi należy sięgnąć do treści art. 4 Ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442), który reguluje zakres podmiotowy kontroli skarbowej. Poniżej znajduje się katalog podmiotów kontrolowanych, najczęściej pojawiających się w praktyce:

a) zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych, tj. **podatnicy**: osoby fizyczne, osoby prawne (m.in. spółki kapitałowe, spółdzielnie, fundacje, stowarzyszenia) lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej (m.in. spółki osobowe, spółki cywilne), w określonych przypadkach następcy prawni, osoby trzecie (m.in. członkowie rodziny, nabywcy przedsiębiorstwa) podlegające na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu;

b) wydatkujący, przekazujący i otrzymujący środki publiczne lub środki z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych;

- c) podmioty zobowiązane do wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków publicznych oraz środków pochodzących z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych;
- d) władający i zarządzający mieniem państwowym, spółki z udziałem Skarbu Państwa, podmioty wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa;
- e) beneficjenci poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa oraz podmioty, za które Skarb Państwa poręczył lub gwarantował.

Podkreślenia wymaga jeszcze jeden aspekt dotyczący katalogu kontrolowanych podmiotów: **stroną postępowania kontrolnego może być zarówno obywatel polski, jak i cudzoziemiec, przebywający w Polsce tymczasowo lub w ramach stałego pobytu.**

III. KONTROLA SKARBOWA A KONTROLA PODATKOWA. ZAKRES KONTROLI SKARBOWEJ

Pewne niejasności może w praktyce budzić dualizm postępowania kontrolnego. Z jednej strony funkcjonuje bowiem kontrola skarbową, z drugiej kontrola podatkowa. Pamiętać należy, że pomimo tego, iż zakresy obu postępowań wydają się być identyczne, istnieją pewne istotne różnice. W bardzo dużym uproszczeniu można powiedzieć, że różnice między tymi postępowaniami najczęściej sprowadzają się do stwierdzenia, iż **kontrola skarbową** realizowana jest przez urzędy kontroli skarbowej, a **kontrola podatkowa** przez urzędy skarbowe. Poza tym przyjmując kryterium podziału kompetencji, urzędy kontroli skarbowej przeprowadzają kontrolę w sprawach podatkowych „rzekomo większej wagi”.

Kontrola skarbową nie jest kontrolą ściśle podatkową, ale finansową. W związku z tym obejmuje ona swoim zasięgiem także kontrolę budżetową

i dewizową. Co istotne, do postępowania kontrolnego skarbowego stosuje się dodatkowo przepisy Ordynacji podatkowej wraz z szeregiem jej aktów wykonawczych. Ponadto kontrola skarbową podlega ostrzejszym rygorom niż kontrola podatkowa, a organy kontroli skarbowej posiadają znacznie szersze – wręcz policyjne – uprawnienia, w tym prawo do użycia przymusu bezpośredniego lub prawo do użycia broni.

Ważne: organ kontroli skarbowej może w ramach postępowania kontrolnego wszcząć kontrolę podatkową i wtedy równocześnie prowadzone są dwa postępowania, zgodnie z postanowieniem o prowadzeniu postępowania kontrolnego i upoważnieniem do kontroli podatkowej, przez inspektora kontroli skarbowej.

Bardzo istotnym zagadnieniem z punktu widzenia każdego przedsiębiorcy jest zakres przeprowadzanej kontroli.

Ważne: organy kontroli skarbowej **nie mogą kontrolować innych, poza wymienionymi w ustawie zakresami działalności**, w szczególności kontrola skarbową nie może zostać rozszerzona na obszary niezwiązane z ochroną interesów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. W związku z tym, że katalog zakresu kontroli skarbowej wymieniony w art. 2 Ustawy jest bardzo obszerny, poniżej ograniczymy się do wskazania zakresów najczęściej pojawiających się w praktyce każdego przedsiębiorcy:

- a) kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych;
- b) ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej;
- c) kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących

pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

d) kontrola celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi oraz środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych, z wyłączeniem kontroli celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej jednostki samorządu terytorialnego; także kontrola wywiązywania się z warunków finansowania pomocy wyżej wskazanych środków.

Zakres kontroli powinien być każdorazowo szczegółowo wskazany w postanowieniu o przeprowadzeniu kontroli oraz upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli. Dlaczego jest to takie istotne? Może się zdarzyć, że kontrolujący zażądają dokumentów niedotyczących bezpośrednio danych określonych w postanowieniu czy też upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli. **Taka praktyka organów kontroli skarbowej jest niedopuszczalna** – jest to niewątpliwie przekroczenie przez kontrolujących swoich uprawnień. Osoby kontrolujące nie mogą dowolnie rozszerzać zakresu kontroli wynikającego z upoważnienia. Jak podatnik może postąpić w takiej sytuacji? Najbezpieczniejszym rozwiązaniem jest zwrócić się do organu o przedstawienie żądania przedłożenia określonych dokumentów lub wyjaśnień na piśmie, co pozwoli na kwestionowanie prawidłowości kontroli skarbowej w przyszłości.

IV. CO NALEŻY ZROBIĆ NA POCZĄTKU POSTĘPOWANIA? O CO ZADBAĆ? NA CO ZWRÓCIĆ UWAGĘ?

Podstawową cechą postępowania skarbowego jest jego oparcie na zasadzie stosunku administracyjnego, którego cechą charakterystyczną jest nierównorzędnosc stron. Oznacza to, że organ administracyjny (w tym przypadku podmiot kontrolujący) posiada uprawnienia władcze w stosunku do podmiotu kontrolowanego – dobrze jest zdawać sobie z tego sprawę. Prawa i obowiązki stron są wzajemnie skorelowane, co oznacza, że prawu jednej strony odpowiada

obowiązek nałożony na drugą stronę. Znajomość swoich praw nie tylko pozwala na wykorzystanie w odpowiednim czasie uprawnień, jakie dają akty prawne, ale przede wszystkim pozwala na świadome, należyte zabezpieczenie swoich interesów prawno-gospodarczych.

Skoro nierówność stron jest jedną z cech kontroli skarbowej, to w jaki sposób przedsiębiorca może zadbać o swoje interesy na samym początku postępowania?

- **Dobre przygotowanie.** Przedsiębiorcy powinni pamiętać o tym, aby należycie przygotowywać się do czynności kontrolnych. Pozwoli to na szybsze przeprowadzenie postępowania kontrolnego, a także na odpowiednie zabezpieczenie interesów podmiotu kontrolowanego. Zasadniczo organ powinien poinformować o terminie przeprowadzanej kontroli na minimum 7 dni przed datą jej rozpoczęcia, zatem czas ten należy jak najlepiej wykorzystać.
- **Udział profesjonalisty.** Przedsiębiorcy powinni rozważyć skorzystanie z usług doradcy podatkowego – wykwalifikowanego podmiotu, do którego zadań należy udzielanie porad, opinii i wyjaśnień. Pomoc doradcy podatkowego pozwoli na odpowiednie przygotowanie dokumentów oraz niezbędnej argumentacji do wykorzystania w czasie kontroli, przede wszystkim jednak zapewni profesjonalną obsługę całego postępowania, które może trwać kilka miesięcy. Profesjonalny pełnomocnik zadba nie tylko o formalne aspekty postępowania, jak np. dotrzymanie terminów, ale również zapewni aktywny udział podatnika w trakcie całego postępowania – w szczególności doradzi, jakie wnioski dowodowe mogą zostać złożone w celu obrony swych racji przed organem skarbowym.
- **Szczegółowa weryfikacja dokumentów otrzymanych od organów.** Błędy mogą zdarzyć się każdemu, istotnym jest zatem sprawdzenie i zweryfikowanie, czy dokumenty wszczynające postępowanie są prawidłowo przygotowane.
- **Wniosek o przedłużenie terminu.** W przypadku otrzymania krótkiego terminu na przygotowanie dla organu niezbędnego materiału dowodowego, dobrze jest zwrócić się z prośbą o przedłużenie takiego terminu, aby zapewnić sobie czas niezbędny na spokojne i rzetelne przygotowanie dokumentacji.

- **Zawiadomienie pracowników, podział obowiązków w firmie.** Dobrze jest powiadomić pracowników o otrzymaniu zawiadomienia o kontroli skarbowej, co pozwoli wskazać im zakres kontroli. Należy również podkreślić, że każda wątpliwość powinna być przez pracownika u pracodawcy wyjaśniana oraz analizowana. Konieczność przygotowywania stosownych dokumentów dla organów skarbowych może niejednokrotnie zakłócać normalne funkcjonowanie pracowników określonych działów przedsiębiorstwa. Mając na uwadze fakt, że postępowanie kontrolne może potrwać kilka miesięcy, dobrze jest odpowiednio podzielić dodatkowe obowiązki oraz ewentualnie zapewnić obsługę kontroli przez kilku pracowników.

V. PRZEBIEG KONTROLI

Zasadniczo kontrola skarbową powinna składać się z poniższych etapów:

- a) zawiadomienie przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli;
- b) doręczenie przedsiębiorcy postanowienia i upoważnienia do przeprowadzenia kontroli;
- c) przeprowadzenie kontroli;
- d) zakończenie kontroli (decyzja lub wynik kontroli);
- e) możliwość składania środków odwoławczych.

Ważne: postępowanie kontrolne jest wszczynane **wyłącznie z urzędu przez właściwy organ kontroli skarbowej**. Nie ma możliwości wszczęcia postępowania na wniosek osoby fizycznej, prawnej, czy też jednostki organizacyjnej, która może być poddana postępowaniu kontrolnemu. Reasumując, inicjatywa wszczęcia postępowania kontrolnego została przyznana Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej oraz dyrektorom urzędów kontroli skarbowej. Pracownicy organów kontroli skarbowej mogą wyko-

nywać czynności służbowe po okazaniu legitymacji służbowej oraz po doręczeniu postanowienia i upoważnienia do prowadzenia kontroli.

1. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego.

Organy podatkowe co do zasady zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego **co najmniej 7 dni przed jego wszczęciem**.

Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego powinno zawierać identyczne elementy jak zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli: oznaczenie organu; datę i miejsce wystawienia; oznaczenie kontrolowanego; wskazanie zakresu kontroli; pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji; podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia.

Ważne: zgodnie z art. 282b par. 2 Ordynacji podatkowej wszczęcie postępowania może nastąpić w okresie od 8. do 30. dnia od doręczenia zawiadomienia, a jeśli organ kontroli skarbowej nie zdąży rozpocząć postępowania w ciągu 30 dni, wówczas zobligowany jest do ponownego zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze jego przeprowadzenia. Wszczęcie postępowania przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody kontrolowanego.

Praktyczna uwaga: druk zawiadomienia o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego zawiera formułę zgody na wszczęcie postępowania kontrolnego przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia. Kontrolowany może je podpisać lub nie, zależy to wyłącznie od jego dobrej woli.

Każdy przedsiębiorca powinien pamiętać, że istnieją przypadki, w których opisane powyżej zawiadomienie **nie jest konieczne**. Zgodnie z regulacją art. 282c par. 1 pkt 1 i 2 Ordynacji istnieje 10 sytuacji, w których możliwe

jest wszczęcie postępowania kontrolnego bez zawiadomienia podatnika. Zawarty w Ordynacji podatkowej katalog można podzielić na dwie grupy: (1) ze względu na szczególny przedmiot postępowania lub (2) istniejące zastrzeżenia co do wiarygodności i rzetelności osoby kontrolowanego – z zastrzeżeniem, że w 7 przypadkach wszczęcie postępowania kontrolnego bez uprzedniej notyfikacji wynika ze specyfiki materii, która ma być przedmiotem postępowania.

Najczęstsze przypadki wszczynania kontroli bez uprzedzenia:

- Postępowanie dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług – należy zatem pamiętać, że żądanie zwrotu VAT przez przedsiębiorcę może skutkować wszczęciem kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego bez uprzedzenia w celu sprawdzenia zasadności przedmiotowego zwrotu.
- Postępowanie ma być wszczęte na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze dotyczące przestępstwa lub przestępstwa skarbowego.

Praktyczna uwaga: w takim przypadku w aktach postępowania kontrolnego powinno znajdować się pismo od uprawnionego organu z żądaniem wszczęcia postępowania kontrolnego.

- Postępowanie dotyczy opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.
- Postępowanie dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej.

Ważne: katalog sytuacji, w których zawiadomienie nie jest wymagane, ma charakter zamknięty. Oznacza to, że wszczęcie kontroli bez wcześniejszego zawiadomienia w innych, niewymienionych w tym artykule przypadkach, stanowi poważne naruszenie prawa.

W wyjątkowych sytuacjach możliwe jest przeprowadzenie kontroli wyłączonej

cznie po okazaniu legitymacji (w przypadku przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia). W takiej sytuacji organ kontroli skarbowej ma obowiązek doręczenia upoważnienia i postanowienia w ciągu 3 dni od wszczęcia kontroli.

2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli.

Jak wspomniano już wcześniej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli odgrywa istotną rolę w trakcie postępowania.

Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli powinno zawierać:

- wskazanie podstawy prawnej;
- oznaczenie organu kontroli;
- datę i miejsce wystawienia;
- imię i nazwisko pracownika organu kontroli uprawnionego do wykonania kontroli oraz numer jego legitymacji służbowej;
- oznaczenie przedsiębiorcy objętego kontrolą;
- określenie zakresu przedmiotowego kontroli;
- wskazanie daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli;
- podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub pełnionej funkcji;
- pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego przedsiębiorcy.

Ważne: dokument, który nie spełnia ww. wymagań **nie może stanowić podstawy do przeprowadzenia kontroli**. Ponadto zakres kontroli nie może wykraczać poza ten wskazany w upoważnieniu. Reasumując, każdy przedsiębiorca po otrzymaniu upoważnienia powinien w pierwszej kolejności zweryfikować jego poprawność pod kątem kompletności wskazanych powyżej elementów oraz zakresu kontroli.

3. Data wszczęcia postępowania kontrolnego oraz jego skutki.

Data wszczęcia postępowania kontrolnego **jest dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu tego postępowania**, wydanego przez organ kontroli skarbowej. Dlaczego data wszczęcia postępowania jest tak istotna?

- Przed datą doręczenia ani inspektor kontroli skarbowej, ani działający z jego upoważnienia inny pracownik jednostki organizacyjnej kontroli skarbowej nie mogą podjąć skutecznych czynności kontrolnych.
- Od dnia wszczęcia postępowania kontrolowany pozbawiony jest możliwości wystąpienia o interpretację przepisów prawa podatkowego.
- Od dnia wszczęcia postępowania kontrolowany pozbawiony jest możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowej.

W przypadku wszczęcia czynności kontrolnych, od momentu okazania legitymacji służbowej, przed podjęciem pierwszej czynności kontrolnej, osoba podejmująca kontrolę ma obowiązek poinformować kontrolowanego przedsiębiorcę lub osobę, wobec której podjęto czynności kontrolne, o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli.

4. Uprawnienia kontrolujących.

Dla każdego przedsiębiorcy szczególnie istotnym elementem postępowania kontrolnego jest zakres uprawnień kontrolującego. Kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są w szczególności uprawnieni do:

- wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
- wstępu do lokali mieszkalnych;

- żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz dokonania jego oględzin;
- żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej;
- zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą; zabezpieczania zebranych dowodów;
- legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;
- żądania przeprowadzenia spisu z natury;
- przesłuchiwanie świadków, kontrolowanego oraz innych osób; zasięgnięcia opinii biegłych.

W tym miejscu należy wskazać, że ani Ustawa o kontroli skarbowej ani Ordynacja podatkowa nie zawierają zamkniętego katalogu czynności kontrolnych.

5. Dane od kontrahentów kontrolowanego.

Daleko idącym uprawnieniem jest również możliwość żądania od kontrahentów podmiotu kontrolowanego przedstawienia dokumentów w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności – tzw. kontrola krzyżowa.

Nie dotyczy ona jednak kontrahentów będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej w okresie objętym postępowaniem kontrolnym.

6. Sposób przeprowadzania czynności kontrolnych.

Czynności kontrolne powinny być przeprowadzane w sposób **sprawny i możliwie niezakłócający funkcjonowania kontrolowanego przedsiębiorcy**. W przypadku, gdy przedsiębiorca wskaże na piśmie, że przeprowadzane czynności zakłócają w sposób istotny prowadzenie działalności gospodarczej, konieczność ich podjęcia powinna być uzasadniona w protokole kontroli.

7. Zakaz równoczesnych kontroli.

Ważna zasada: nie można równocześnie podejmować i prowadzić więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy. Od niniejszej zasady ustawa przewidziała liczne wyjątki, poniżej, zdaniem autorów, najważniejsze z nich:

- Przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.
- Kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed realizacją tego zwrotu.
- Przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego.

8. Czas trwania postępowania kontrolnego.

Terminami mającymi zastosowanie do postępowań kontrolnych będzie: **miesiąc**, a w przypadku sprawy szczególnie skomplikowanej – **2 miesiące** od dnia wszczęcia tego postępowania. Decyzja dotycząca stwierdzenia, czy sprawa jest szczególnie skomplikowana (ze względu na brak doprecyzowania tego stwierdzenia w ustawie) pozostawiona zostaje organowi, który prowadzi postępowanie kontrolne.

Ważne: postępowanie kontrolne prowadzone przez urząd kontroli skarbowej nie podlega ograniczeniom czasowym wskazanym w art. 83 ust. 1 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, zgodnie z którym czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli **u przedsiębiorcy** w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać w odniesieniu do: mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych; małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych; średnich przedsiębiorców – 24 dni roboczych; pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych.

Co jednak istotne: *Czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli, o jakim mowa w art. 83 ust. 1 Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tj. Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 ze zm.) odnosi się do kontroli tego samego organu kontroli, a nie do wszystkich organów kontroli.*

(Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 75/11.)

Wskazane powyżej limity stosuje się natomiast do kontroli podatkowej, która może odbyć się w ramach postępowania kontrolnego.

Brak zastosowania regulacji Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie oznacza, że czas trwania kontroli skarbowej jest nieograniczony. Inspektorzy powinni respektować terminy obowiązujące w przypadku prowadzenia postępowań podatkowych przez urzędy skarbowe. Na działania

weryfikacyjne mają więc zasadniczo miesiąc. Więcej czasu może zająć rozstrzygnięcie spraw szczególnie skomplikowanych, np. trudnych pod względem dowodowym. Powinny być jednak zamykane w ciągu 2 miesięcy.

Ważne: w przypadku, gdy postępowanie kontrolne nie zostanie zamknięte w ciągu 6 miesięcy, podatnik zapłaci mniejsze odsetki od zaległości podatkowych.

9. Prawa i obowiązki przedsiębiorcy.

Po wszczęciu kontroli organ kontrolujący ma określone prawa i obowiązki.

- W celu zagwarantowania prawidłowości kontroli czynności kontrolne wykonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, czynności kontrolne wykonuje się w obecności osób upoważnionych.
- Kontrolowany ma obowiązek udostępnienia pomieszczeń, akt i ksiąg związanych z przedmiotem kontroli, umożliwienia utrwalenia dowodu, przedłożenia tłumaczeń dokumentów sporządzonych w języku obcym.
- Przedsiębiorca jest obowiązany prowadzić i przechowywać w swojej siedzibie książkę kontroli oraz upoważnienia i protokoły kontroli. Książka kontroli może mieć formę zbioru dokumentów, służy przedsiębiorcy do dokumentowania liczby przeprowadzonych kontroli jego działalności i czasu ich trwania.
- Przedsiębiorca może wnieść sprzeciw wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności z naruszeniem przepisów. Sprzeciw wnosi się w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez odpowiedni organ. Przedsiębiorca musi uzasadnić wniesienie sprzeciwu. Wniesienie sprzeciwu powoduje wstrzymanie czynności kontrolnych przez organ

kontroli, którego sprzeciw dotyczy, z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu do czasu rozpatrzenia sprzeciwu, a w przypadku wniesienia zażalenia do czasu jego rozpatrzenia.

Organ kontroli w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprzeciwu rozpatruje sprzeciw oraz wydaje postanowienie o:

1. odstąpieniu od czynności kontrolnych albo
2. kontynuowaniu czynności kontrolnych.

Wniesienie sprzeciwu wstrzymuje czynności kontrolne będące w toku, zaś rozpatrzenie sprzeciwu może wywołać skutek w postaci odstąpienia od wstrzymanych czynności kontrolnych, bądź kontynuowania wstrzymanych czynności kontrolnych. Wniesienie sprzeciwu wywołuje skutki jedynie w stosunku do czynności w toku, w żadnym natomiast wypadku wniesienie sprzeciwu nie wywołuje skutków w stosunku do zakończonych już czynności kontrolnych. Sprzeciw wniesiony po zakończeniu kontroli nie może wywoływać żadnych skutków prawnych, bowiem nie można wstrzymać czynności kontrolnych już zakończonych.

(Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 września 2010 r., sygn. VI SA/Wa 2018/09.)

- W toku wykonywanych czynności służbowych inspektorzy i pracownicy są zobowiązani do poszanowania godności człowieka oraz respektowania innych praw i wolności obywatelskich. Ponadto sposób wykonywania czynności musi gwarantować ochronę dóbr osobistych i majątkowych osób oraz przedsiębiorców, których te czynności dotyczą. **Przedsiębiorcy powinni pamiętać o tym, że na sposób prowadzenia czynności kontrolnych przysługuje im zażalenie do właściwego miejscowo prokuratora rejonowego.**
- W celu prawidłowego udokumentowania czynności przeprowadzonych w trakcie kontroli sporządza się **protokół**. Stanowi on gwarancję, że

czynności kontrolne zostały wykonane w sposób należyty, ponieważ ta podstawowa forma utrwalenia czynności jest niezbędna, zwłaszcza w postępowaniu odwoławczym. Obowiązek przygotowania protokołu spoczywa na organie kontrolnym, który sporządza go z każdej czynności mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Inną formą dokumentowania czynności kontrolnych jest adnotacja, posiadająca formę uproszczonej notatki urzędowej, która wskazuje na dokonanie czynności urzędowej określonego rodzaju. *Co jednak istotne, notatki nie mają wartości dowodowej w sprawie (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 czerwca 1982 r., sygn. I SA 258/82).*

- **Inicjatywa dowodowa.** W myśl art. 188 Ordynacji podatkowej żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeśli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a okoliczności te nie zostały w wystarczający sposób stwierdzone innym dowodem. Jednocześnie należy pamiętać o ogólnej regule, w myśl której jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, ale co nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 Ordynacji podatkowej). Chociaż przepisy normujące postępowanie podatkowe **nie przewidują negatywnych konsekwencji dla strony, która nie bierze czynnego udziału w postępowaniu**, warto skorzystać z możliwości przekonania organu do swoich racji, składając stosowne wnioski dowodowe. Organ może odrzucić wniosek dowodowy w dwóch przypadkach: po pierwsze wówczas, gdy okoliczność, którą chcemy udowodnić, nie ma istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy; po drugie wtedy, gdy została ona dostatecznie stwierdzona innym dowodem. Doświadczony pełnomocnik, prowadzący sprawę dla przedsiębiorcy, będzie potrafił w odpowiedni sposób przygotować uzasadnienie umożliwiające powołanie określonych dowodów tak, aby zapobiec takim decyzjom organu.

- Organ jest zobowiązany wyznaczyć stronie **7-dniowy termin na wypowiedzenie się w przedmiocie zebranego materiału**. Zawiadomienie strony o możliwości zapoznania się z zebrany materiał dowodowy powinno nastąpić w momencie, gdy organ kontroli skarbowej uzna, że materiał dowodowy wyjaśnia stan faktyczny sprawy w stopniu umożliwiającym jej rozstrzygnięcie. Strona musi wiedzieć, że organ zakończył definitywnie

postępowanie wyjaśniające i, po zapoznaniu się z jej ewentualnym stanowiskiem co do przeprowadzonego postępowania, wyda decyzję.

10. Zakończenie postępowania.

Ważne: organy kontroli skarbowej prowadzące postępowanie kontrolne na podstawie przepisów Ustawy o kontroli skarbowej mogą je zakończyć dwoma rodzajami aktów administracyjnych: decyzją i/lub wynikiem kontroli – przy czym ustawa ściśle reguluje warunki, w których należy wydać decyzję administracyjną, a w których wynik kontroli. Wynik kontroli wydawany jest w 3 przypadkach opisanych w art. 24 ust. 1 pkt 2 i w jednym, o którym stanowi art. 28 ustawy.

Jedyny wyjątek od obu wymienionych form zakończenia postępowania zachodzi w przypadku prowadzenia przez organ kontroli skarbowej audytu na podstawie art. 3a ww. ustawy. Wówczas audyt, do którego stosuje się tylko niektóre przepisy z postępowania kontrolnego, kończy się wydaniem sprawozdania.

W praktyce zasadniczo najczęściej w przypadku postępowania kontrolnego wydawana jest decyzja, dlatego też w dalszej części opracowania autorzy skupią się na tej formie zakończenia postępowania.

Decyzja jest wydawana w trzech przypadkach:

1. Ustalenia dotyczą podatków, których określenie lub ustalenie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych oraz gdy dotyczy podatku akcyzowego.
2. Ustalenia dotyczą opłat i nieopodatkowanych należności budżetu państwa, których określenie lub ustalenie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych.

3. W trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

Ważne:

Decyzja lub wynik kontroli wydawane są kontrolowanemu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego po upływie terminu wyznaczonego przez organ kontroli skarbowej. Decyzja organu kontroli skarbowej winna posiadać wymagane prawem elementy, tj.:

- oznaczenie organu podatkowego;
- datę jej wydania;
- oznaczenie strony;
- powołanie podstawy prawnej;
- rozstrzygnięcie;
- uzasadnienie faktyczne i prawne;
- pouczenie o trybie odwoławczym – jeżeli od decyzji służy odwołanie;
- podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego - bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

Ewentualne braki w elementach formalnych decyzji podatkowej (w zależności od rodzaju uchybienia) mogą stanowić podstawę do jej podważenia.

11. Odwołanie. Skarga do sądu.

Od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej przysługuje stronie odwołanie – za pośrednictwem tego organu – do organu podatkowego odwoławczego, tj. dyrektora izby skarbowej albo dyrektora izby celnej.

Odwołanie składa się w terminie **14 dni od doręczenia** decyzji stronie. Od decyzji wydanej przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej kontrolowanemu przysługuje wniosek do tego organu o ponowne rozpoznanie sprawy, przy czym do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odwołań.

Jak wskazano powyżej, postępowanie kontrolne może się również zakończyć wynikiem kontroli, który zawiera wnioski o stwierdzonych nieprawidłowościach i określa sposób doprowadzenia do zgodności ze wskazanymi normami prawa. Po doręczeniu go kontrolowanemu ma on 30 dni na usunięcie nieprawidłowości wskazanych przez organ i poinformowanie tego organu o ich usunięciu.

Brak pozytywnego rozstrzygnięcia odnośnie do złożonego odwołania, daje podatnikowi prawo do złożenia **skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego**.

VI. BŁĘDY NAJCZĘŚCIEJ POPEŁNIANE PRZEZ PRZEDSIĘBIORCĘ PODCZAS KONTROLI

- **Brak należytego zainteresowania przebiegiem kontroli.** Przedsiębiorcy często rezygnują z jakiegokolwiek aktywności w trakcie przeprowadzonej kontroli, ograniczając w ten sposób w znacznym stopniu swój wpływ na przebieg postępowania.
- **Niekorzystanie z praw przysługujących podatnikowi w trakcie kontroli,** w szczególności z inicjatywy dowodowej, środków odwoławczych oraz innych uprawnień przewidzianych przepisami prawa.
- **Brak prawidłowej organizacji pracy w trakcie kontroli.** Każda kontrola wprowadza określone zakłócenia w bieżącej działalności przedsiębiorstwa, a umiejętna organizacja pracy pracowników pozwala w znacznym stopniu temu zapobiec.

- Samodzielna interpretacja przepisów, zwłaszcza przy skomplikowanych postępowaniach, może przynieść negatywne skutki dla przedsiębiorcy. Warto przemyśleć zlecenie prowadzenia sprawy doświadczonemu doradcy podatkowemu.
- Wykonywanie podczas kontroli czynności, które nie są dozwolone w trakcie trwania postępowania.

ZAKOŃCZENIE

Jak wskazano powyżej, kontrola skarbową to zdarzenie, które może się potencjalnie pojawić u każdego przedsiębiorcy. Kontroli nie należy demonizować, jednak nie należy jej także lekceważyć. Zachęcamy to korzystania z pomocy profesjonalisty, który nie tylko pomoże zrozumieć mechanizmy takiego postępowania, ale również poprowadzi je w odpowiedni dla Państwa sposób.

W razie jakichkolwiek pytań, wątpliwości czy też potrzeby skonsultowania konkretnego przypadku jesteśmy do Państwa dyspozycji.

Adwokaci i Radcowie Prawni sp.k. Izabella Żyglicka i Wspólnicy



Radca prawny, doradca podatkowy **Ewa Lejman**,
adres email: e.lejman@kpr.pl

Aplikant adwokacki **Mateusz Ślodziak**,
adres email: m.slodziak@kpr.pl

Poniżej znajdziecie Państwo wykaz aktów prawnych oraz orzeczeń sądów, które zostały użyte do stworzenia niniejszego opracowania.

Ustawy:

1. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. Nr 100, poz. 442).
2. Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926).
3. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1807).
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lipca 2011 r. w sprawie warunków, sposobu i szczegółowego trybu wykonywania niektórych czynności przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej, sposobu i trybu współpracy z Policją w zakresie wykonywanych czynności oraz wzorów dokumentów stosowanych w sprawach zatrzymania osoby i kontroli rodzaju paliwa używanego do napędu pojazdu mechanicznego (Dz.U. Nr 152, poz. 899).
5. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 kwietnia 2011 r. w sprawie sposobu i trybu współdziałania organów kontroli skarbowej oraz inspektorów i pracowników z organami administracji rządowej i samorządowej, państwowymi i samorządowymi jednostkami organizacyjnymi oraz sądami i państwowymi osobami prawnymi (Dz.U. Nr 93, poz. 540).

Orzeczenia: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 czerwca 1982 r., sygn. I SA 258/82 (ONSA 1982, nr 1, poz. 54). Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 sierpnia 2012 r., sygn. II FSK 75/11. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 września 2010 r., sygn. VI SA/Wa 2018/09.

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców | www.zpp.net.pl
„Adwokaci i Radcowie Prawni” sp. k. Izabella Żyglicka i Wspólnicy | www.kpr.pl

Wydawnictwo WEI

© Copyright by Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2014