

PRAWA I OBOWIĄZKI KONTROLOWANEGO PODATNIKA

1. Nowe standardy kontroli podatkowych	str. 1	6. Przedawnienie podatku za kontrolowany okres	str. 3
2. Data wszczęcia kontroli podatkowej	str. 1	7. Zastępca kontrolowanego podatnika	str. 3
3. Przesłanki wszczęcia niezapowiedzianej kontroli podatkowej u przedsiębiorcy	str. 2	8. Zapłata opłaty skarbowej od pełnomocnictwa	str. 3
4. Sposób weryfikacji rozliczeń podatkowych	str. 2	9. Wymiar zobowiązania podatkowego po kontroli	str. 4
5. Kilka kontroli podatkowych w jednym roku	str. 3	10. Zastrzeżenia do protokołu kontroli	str. 4
		11. Przechowywanie protokołów kontroli podatkowych	str. 4

1. Nowe standardy kontroli podatkowych

Każdy przedsiębiorca – także w okresie zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej – musi liczyć się z kontrolą rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków.

Kontrole podatkowe są wszczynane z urzędu.

Urzednicy, zgodnie z założeniami nowego systemu weryfikacji rozliczeń podatkowych wdrażanego przez Ministra Finansów, mają podejmować takie działania w oparciu o analizę ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Rzetelni przedsiębiorcy (co do których nie ma uzasadnionego podejrzenia naruszenia przepisów

prawa) nie powinni być absorbowani kontrolami podatkowymi. Sprawy wymagające wyjaśnienia mają być w pierwszej kolejności załatwiane telefonicznie, drogą e-mailową lub w ramach czynności sprawdzających. Przedsiębiorcy mogą spodziewać się w swojej siedzibie wizyty kontrolujących przede wszystkim wtedy, gdy istnieje duże ryzyko unikania opodatkowania – niezależnie od tego, czy jest to wynikiem działań umyślnych, czy nie. Kontrole podatkowe podejmowane u podatników, którzy mimo starań nie zawsze prawidłowo wypełniają swoje zobowiązania podatkowe, mają jednak polegać na wskazaniu popełnionych błędów i być formą edukacji.

Celem przyjętych rozwiązań ma być wsparcie podatników prawi-

dłowo wypełniających obowiązki podatkowe oraz ochrona uczciwej konkurencji (por. odpowiedź Ministerstwa Finansów na interpelację poselską nr 31957/2015). Kontrole podatkowe powinny być przy tym ukierunkowane na weryfikację bieżących okresów rozliczeniowych. Ma to ograniczyć sytuacje, w których po ujawnieniu nieprawidłowości podatnik nie jest w stanie pokryć z bieżącej działalności odsetek za zwłokę lub nie można wyegzekwować zaległości podatkowych.

Resort finansów przygotował Krajowy Plan Działań Administracji Podatkowej na 2015 rok. Dokument ten stanowi narzędzie wspierające proces poboru należności podatkowych. Powstał na podstawie analizy kontroli podatkowych przeprowadzanych

w latach 2013–2014. Urzednicy mają w pierwszej kolejności sprawdzać firmy i osoby prowadzące działalność w obszarach, w których występuje największe ryzyko unikania opodatkowania, a przy podejmowaniu decyzji o wszczęciu kontroli podatkowej powinni kierować się wielkością

potencjalnych uszczupleń. Zakłada się, że 2% z ogółu kontroli podatkowych ma być kontrolami losowymi. Podmiotem właściwym do dokonania selekcji drogą losową na rzecz wszystkich urzędów skarbowych w kraju jest Centrum Analiz i Planowania Administracji Podatkowej.

Branże z grupy ryzyka występowania nieprawidłowości podatkowych:

- doradztwo i inne usługi niematerialne,
- produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane,
- działalność agentów sprzedaży towarów,
- obrót nieruchomościami,
- pozostały handel hurtowy, m.in. artykułów użytku domowego,
- produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi,
- obrót paliwami,
- recykling,
- handel pojazdami samochodowymi,
- transport i logistyka,
- e-handel i usługi informatyczne,
- produkcja i handel elektroniką.

2. Data wszczęcia kontroli podatkowej

Urząd skarbowy jest zobligowany uprzedzić przedsiębiorcę o planowanej weryfikacji rozliczeń podatkowych – z wyjątkiem przypadków wskazanych w art. 282c Ordynacji podatkowej. Dokonuje tego poprzez doręczenie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej sporządzonego na formularzu ZAW-K. Wskazuje się w nim m.in. zakres kontroli, rodzaj sprawdzanego podatku, okres objęty weryfikacją.

Zawiadomienie nie zawiera konkretnej daty wszczęcia działań kontrolnych. Urzednicy mają na przystąpienie do kontroli podatkowej zasadniczo miesiąc od momentu powiadomienia podatnika o swoich planach. Może ona rozpocząć się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia podatnikowi zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia.

Kontrolę podatkową uważa się za rozpoczętą w momencie, gdy urzednicy doręczą odpowiedniej osobie upoważnienie do jej przeprowadzenia oraz okażą legitymacje służbowe. Upoważnienie zawiera m.in. oznaczenie kontrolujących, wskazanie podstawy

prawnej, określenie zakresu weryfikacji, datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli, pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego.

Należy jednak pamiętać o następujących kwestiach. Po pierwsze, dopuszczalne jest przystąpienie do kontroli podatkowej przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia. Podatnik musi jednak zgodzić się na to. Formułka wyrażająca akceptację znajduje się w druku ZAW-K. Wystarczy ją podpisać i formularz przekazać organowi podatkowemu. Po drugie, wysłanie zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej nie obliguje do jej rozpoczęcia. Urzednicy mogą odstąpić od jej przeprowadzenia. Po trzecie, upływ 30 dni od dnia doręczenia podatnikowi zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli nie przekreśla możliwości podjęcia jej w późniejszym terminie. Podatnik musi jednak otrzymać nowe zawiadomienie.

Okres między otrzymaniem zawiadomienia a wszczęciem kontroli podatkowej warto wykorzystać na przygotowanie się do wizyty

urzedników. Przede wszystkim należy skompletować i przeanalizować dokumentację, która ma być sprawdzana. Firmy, które posługują się elektronicznymi systemami finansowo-księgowymi, mogą spodziewać się tzw. e-kontroli. Polega ona na tym, że dane są pobierane w formie elektronicznej bezpośrednio z komputera, a następnie poddawane wnikliwym testom analitycznym przy pomocy specjalistycznego oprogramowania. Warto więc sprawdzić konfigurację systemu finansowo-księgowego oraz zweryfikować sposób i źródła wprowadzania do niego danych, aby wyłapać błędy wypaczające wynik obliczeń podatkowych.

Nieprawidłowości wykryte przy okazji przygotowywania dokumentacji można wyeliminować przed oficjalnym wszczęciem kontroli. Nie ma przeszkód, aby wystawić korekty faktur czy złożyć korekty deklaracji podatkowych. Należy jednocześnie pamiętać o uregulowaniu ujawnionych zaległości podatkowych (wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi według podstawowej stawki).

Dopuszczalne jest wszczęcie

kontroli podatkowej w trybie pilnym, czyli bez uprzedzenia i bez posiadania formalnego upoważnienia, po okazaniu jedynie legitymacji służbowych. Urzednicy mają prawo tak postępować, gdy jest to niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, bądź konieczne dla zabezpieczenia dowodów ich popełnienia. Stanowi o tym art. 284a § 1 Ordynacji podatkowej. Takie praktyki stosuje się m.in. w przypadku sprawdzania ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej czy użytkowania kasy fiskalnej przez osoby sezonowo prowadzące stragany z pamiątkami, punkty gastronomiczne, obiekty rekre-

acyjne, parkingi, wypożyczalnie sprzętu sportowego itp.

Należy pamiętać, że obowiązuje zakaz podejmowania i prowadzenia w tym samym czasie więcej niż jednej kontroli. Jeżeli przedsiębiorca jest już sprawdzany przez jakiś organ, np. ZUS, urzednicy skarbowi muszą odstąpić od podjęcia czynności kontrolnych. Mogą ustalić z nim inny termin przeprowadzenia kontroli podatkowej. Zakaz ten nie ma charakteru bezwzględnie. Nie stosuje się go np. gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego czy zabezpieczeniu dowodów ich popełnienia.

Adresat doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli	
Podatnik	Osoba uprawniona do odbioru upoważnienia
osoba fizyczna	podatnik albo reprezentant do spraw kontroli
osoba prawna	członek zarządu, inna osoba upoważniona do reprezentowania lub prowadzenia spraw podatnika albo reprezentant do spraw kontroli
jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej	wspólnik, inna osoba upoważniona do reprezentowania lub prowadzenia spraw podatnika albo reprezentant do spraw kontroli

3. Przesłanki wszczęcia niezapowiedzianej kontroli podatkowej u przedsiębiorcy

Kontrola podatkowa urzędu skarbowego nie zawsze jest zapowiadana. Urzędnicy muszą mieć jednak konkretne powody, aby nie uprzedzać podatnika o swojej wizycie. Przypadki te zostały wskazane w art. 282c § 1 Ordynacji podatkowej (patrz ramka). Zawiadomienia nie stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

Po rozpoczęciu kontroli podatkowej przedsiębiorca musi być poinformowany, dlaczego nie został o niej uprzedzony. Urzędnicy mają jednak obowiązek wyłącznie powiadomić przyczynie niedoręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a nie wykazać jej istnienie (por. wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1249/12). Uzasadnienie przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli umieszcza się przy tym w książce kontroli i protokole kontroli. Stanowi o tym art. 79 ust. 7 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Przedsiębiorca ma

prawo zgłosić do protokołu zastrzeżenia dotyczące nieistnienia przyczyny podanej jako uzasadnienie wszczęcia niezapowiedzianej kontroli.

Naruszenie zasad zawiadomienia o kontroli może być przedmiotem pisemnego sprzeciwu. Stanowi o tym art. 84c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Sprzeciw, zawierający stosowne uzasadnienie, wnosi się do naczelnika urzędu skarbowego w ciągu 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli. Przedsiębiorca musi ponadto o jego złożeniu pisemnie zawiadomić kontrolujących. Urząd skarbowy ma 3 dni robocze na rozpatrzenie sprzeciwu i wydanie postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych albo o ich kontynuowaniu. Jeśli nie dotrzyma tego terminu, przyjmuje się, że zapadło rozstrzygnięcie o odstąpieniu od czynności kontrolnych.

Na postanowienie urzędu skarbowego przysługuje zażalenie. Trzeba je złożyć w terminie 3 dni od dnia otrzymania postanowienia. Zażalenie powinno być rozpatrzone w ciągu 7 dni od dnia jego wniesienia. Jeżeli tak się nie

stanie, przyjmuje się, że zapadło postanowienie uznające słuszność zażalenia. Należy przy tym zaznaczyć, że na odmowę rozpatrzenia sprzeciwu nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego (por. uchwałę NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., sygn. akt II GPS 3/13).

Skutkiem wniesienia sprzeciwu jest wstrzymanie czynności kontrolnych. Następuje to z chwilą doręczenia kontrolującym zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu i trwa do czasu rozpatrzenia sprzeciwu, a jeżeli zostanie złożone zażalenie – do momentu jego rozpoznania. Urząd skarbowy może, w drodze postanowienia, dokonać na czas rozpatrzenia sprzeciwu zabezpieczenia dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli.

Złożenie sprzeciwu – jako środka zaskarżenia postępowania kontrolujących – jest wyłączone w sytuacji, gdy kontrola podatkowa została wszczęta w celu przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego bądź zabezpieczenia dowodów ich dokonania.

Przesłanki wszczęcia niezapowiedzianej kontroli podatkowej	
przedmiotowe	podmiotowe
kontrola: - dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług - ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe - dotyczy opodatkowania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych - dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej - ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu - zostaje wszczęta w trybie pilnym (na podstawie art. 284a § 1 Ordynacji podatkowej) - ma charakter doraźny i dotyczy ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury - obejmuje podatek od wydobywania niektórych kopalin	organ podatkowy: - ma informację, że kontrolowany został prawomocnie skazany w Polsce za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli (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) - posiada informację, że kontrolowany jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji - ma informację, że kontrolowany nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy okazało się bezskuteczne lub utrudnione

4. Sposób weryfikacji rozliczeń podatkowych

Kontrola dokumentów

Kontrola podatkowa prowadzona przez urząd skarbowy polega przede wszystkim na sprawdzeniu dokumentacji podatkowej. Urzędnicy mają jednak prawo żądać od podatnika udostępniania tylko akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Nie wolno im rozszerzyć swoich działań na inne rozliczenia, nawet jeżeli mają wątpliwości co do ich prawidłowości (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 czerwca 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 3219/13).

Dokumentację podatkową trzeba przechowywać do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania, którego ona dotyczy.

Przedsiębiorcy, którzy z racji kontaktów z kontrahentami zagranicznymi dysponują materiałami obcojęzycznymi, muszą liczyć się z koniecznością przedłożenia ich wersji w języku polskim. Kontrolujący mają prawo zażądać przedstawienia tłumaczenia na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym, a mającej związek ze sprawami będącymi przedmiotem kontroli podatkowej, np. faktur lub umów. Przedsiębiorca sporządza przekłady na własny koszt.

Wydanie dokumentacji

Czynności kontrolne odbywają się na ogół na miejscu u kontrolowanego przedsiębiorcy (w siedzibie lub miejscu prowadzenia działalności).

Istnieją wątpliwości, czy kontrole podatkowe mogą być prowadzone w miejscu przechowywania dokumentacji, innym niż siedziba lub miejsce prowadzenia działalności, np. w biurze rachunkowym. To efekt rozbieżności między ustawą o swobodzie działalności gospodarczej a Ordynacją podatkową. Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej (art. 80a ust. 1)

wskazuje, że kontrola przedsiębiorcy odbywa się w jego siedzibie lub miejscu wykonywania działalności. Ordynacja podatkowa (art. 285a § 1) dopuszcza weryfikację ksiąg podatkowych także w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, ale tylko wtedy, gdy udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie bieżącej działalności. Problem w tym, że urzędnicy skarbowi, sprawdzając rozliczenia przedsiębiorcy, stosują przepisy Ordynacji podatkowej wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Można więc mieć wątpliwości, czy kontrolę podatkową wolno przeprowadzić gdziekolwiek indziej niż w siedzibie przedsiębiorcy lub miejscu wykonywania przez niego działalności. Rozbieżności te usuwa nowelizacja ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wchodząca w życie 1 stycznia 2016 r. za sprawą ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197). Zakłada ona, że kontrola będzie mogła być przeprowadzona w miejscu przechowywania dokumentacji (w tym ksiąg podatkowych) innym niż siedziba przedsiębiorcy lub miejsce wykonywania działalności. Ma to się odbywać za zgodą lub na wniosek kontrolowanego.

Urzędnicy mogą zażądać wydania sprawdzanych ksiąg, akt i dokumentów, jeżeli mają uzasadnione podejrzenie, że są one nierzetelne. Tak samo mają prawo postąpić, gdy nie zapewnia się im warunków do badania materiałów, w szczególności nie udostępnia samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentacji. Przewiduje to art. 286 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Dokumentacja jest odbierana, za pokwitowaniem, na czas trwania kontroli. Kontrolujący muszą wystawić podatnikowi potwier-

dzenie, jakie materiały od niego otrzymali.

Uzyskanie takiego pokwitowania leży w interesie podatnika. Jest to dla niego forma zabezpieczenia. Podatnik ma bowiem obowiązek przechowywać dokumentację stanowiącą podstawę rozliczeń podatkowych do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego ona dotyczy.

Ryzyko sankcji

Ten, kto nie udostępni urzędnikom dokumentacji podatkowej, naraża się na dotkliwe sankcje finansowe. Nieokazanie księgi podatkowej, ewidencji, rejestru lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej, może zostać uznane za utrudnianie lub udaremnianie kontroli podatkowej. Grozi za to odpowiedzialność karna skarbową. Wynika to z art. 83 Kodeksu karnego skarbowego.

Utrudnianie lub udaremnianie urzędnikom wykonywania czynności służbowych może stanowić przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe. Kwalifikacja zależy m.in. od stopnia społecznej szkodliwości czynu, sposobu i okoliczności dopuszczenia się uchybienia, pobudek działania. Za zachowanie zakwalifikowane jako przestępstwo skarbowe wymierzana jest grzywna w granicach od 10 do 720 stawek dziennych, co obecnie daje przedział od 583,30 zł do 16.799.040 zł. Za wykroczenie skarbowe grozi natomiast grzywna od 1/10 do dwudziestokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę. Aktualnie może ona wynieść od 175 zł do 35.000 zł.

Wysokość kary w konkretnym przypadku zależy nie tylko od okoliczności sprawy, ale także sytuacji życiowej sprawcy. Uwzględnia się jego warunki majątkowe, stosunki rodzinne, uzyskiwane dochody, możliwości zarobkowania, itp.

Kontrolowany przedsiębiorca ma obowiązek:

- okazać książkę kontroli niezwłocznie po wszczęciu kontroli,
- zapewnić kontrolującemu, w zakresie wynikającym z upoważnienia, wstęp na grunt oraz do budynków, lokali i innych pomieszczeń,
- udostępnić akta, księgi i inne dokumenty związane z przedmiotem kontroli,
- wydać na czas trwania kontroli akta, księgi i dokumenty, jeżeli kontrolujący mają uzasadnione podejrzenia, że są one nierzetelne, lub gdy podatnik nie zapewnia kontrolującemu warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem dokumentacji,
- okazać majątek podlegający kontroli i umożliwić jego oględziny,
- sporządzić na żądanie kontrolujących spis z natury,
- umożliwić (nieodpłatnie) filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie,
- przedstawić, na żądanie kontrolujących, tłumaczenie na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym,
- udzielać w wyznaczonym terminie wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli,
- zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, a w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów,
- zawiadomić organ podatkowy o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w jej toku ujawniono nieprawidłowości (w przeciwnym razie postanowienie o wszczęciu pokontrolnego postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli).

Kontrolowany przedsiębiorca ma prawo:

- uczestniczyć w czynnościach kontrolnych, które powinny być przeprowadzane w sposób sprawny i możliwie niezakłócający jego funkcjonowania,
- uzyskać od kontrolujących niezbędne informacje o przepisach prawa podatkowego związanych z przedmiotem kontroli,
- brać udział w przeprowadzeniu dowodów,
- ustanowić pełnomocnika lub osobę upoważnioną do reprezentowania w zakresie kontroli podatkowych,
- wymagać od kontrolujących przestrzegania przepisów o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązujących w kontrolowanej jednostce,
- złożyć zastrzeżenia i wyjaśnienia do protokołu kontroli,
- domagać się w trybie cywilnym odszkodowania za szkodę poniesioną na skutek przeprowadzenia czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej,
- wnieść sprzeciw wobec podjęcia i prowadzenia czynności kontroli z naruszeniem przepisów o swobodzie działalności gospodarczej,
- złożyć po zakończeniu kontroli podatkowej korekty deklaracji w zakresie objętym sprawdzaniem.

5. Kilka kontroli podatkowych w jednym roku

Urząd skarbowy będzie przeprowadzał u mnie już drugą w tym roku kontrolę podatkową: pierwsza dotyczyła zasadności zwrotu VAT, a druga ma objąć rozliczenie podatku dochodowego za 2013 r. Ile razy w ciągu roku przedsiębiorca może być kontrolowany?

Kontrole dotyczące działalności przedsiębiorców podlegają ograniczeniom czasowym. Limity wynikają z art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Czas trwania wszystkich kontroli danego organu w jednym roku kalendarzowym nie może przekroczyć określonej liczby dni. W przypadku mikroprzedsiębiorców jest to 12 dni roboczych, u małych przedsiębiorców – 18, u średnich przedsiębiorców – 24, a u pozostałych – 48. Każdemu organowi kontroli przysługuje odrębny limit. Nie sumuje się czasu trwania działań weryfikacyjnych prowadzonych przez różne urzędy, inspekcje i instytucje. Nie ma przy tym ograniczeń co do liczby kontroli w ramach ustalonego rocznego limitu.

Oznacza to, że wszystkie kontrole urzędu skarbowego przeprowadzone u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie mogą trwać – w zależności od jego wielkości – dłużej niż 12, 18, 24 albo 48 dni roboczych. Kontroli podatkowych w danym roku może być więcej niż jedna, ale łączny czas ich trwania nie powinien przekroczyć wyznaczonego limitu.

Należy pamiętać o wyjątkach. Niektóre kontrole nie podlegają ograniczeniom czasowym, np. dotyczące zasadności zwrotu VAT, niezbędne dla przeciwdziałania

popęlnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego czy dotyczące zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków poniesionych w związku z budową pierwszego własnego mieszkania.

Dopuszczalne jest ponadto przedłużenie kontroli, jeżeli w jej trakcie zostanie ujawnione, że kontrolowany nie złożył obowiązkowej deklaracji albo zaniżył zobowiązanie podatkowe lub zawyżył stratę w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania bądź straty. Kontrolę wolno w takiej sytuacji wydłużyć, ale czas jej trwania nie może przekroczyć dwukrotności podstawowego limitu ustalonego dla danej kategorii przedsiębiorcy.

Sprawdzanie rozliczeń podatkowych ponad dopuszczalny limit może być podstawą złożenia pisemnego sprzeciwu wobec prowadzenia kontroli z naruszeniem przepisów prawa. Stanowi o tym art. 84c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Wniesienie sprzeciwu jest niedopuszczalne, gdy urząd skarbowy przeprowadza kontrolę powołując się na fakt, że jest to niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo zabezpieczenia dowodów ich dokonania.

6. Przedawnienie podatku za kontrolowany okres

Otrzymałem zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w zakresie VAT za poszczególne miesiące 2010 r. Czy urzędnicy mogą sprawdzać rozliczenia od stycznia do lipca 2010 r.? Upłynęło już 5 lat od terminu płatności podatku za te okresy rozliczeniowe.

VAT należy do tzw. podatków samoobliczalnych. Podatnik sam, na podstawie posiadanej dokumentacji, ma obowiązek obliczyć i wykazać w składanej deklaracji wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy, a jeżeli z wyliczeń wychodzi kwota do zapłaty – uiścić ją. Urzędnicy są upoważnieni do sprawdzenia prawidłowości rozliczenia dokonanego przez podatnika.

Weryfikacja rozliczenia może odbyć się do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Termin przedawnienia wynosi zasadniczo 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Bieg tego terminu zaczyna się więc z dniem 31 grudnia roku, w którym przypadał termin płatności podatku, a kończy z upływem ostatniego dnia w piątym roku. Termin przedawnienia może się wydłużyć, jeżeli jego bieg nie rozpoczął się, np. w związku z rozłożeniem zapłaty podatku na raty, będzie zawieszony, np. po wniesieniu sprawy do sądu administracyjnego, lub zostanie przerwany, np. w wyniku wszczęcia postępowania egzekucyjnego i zastosowania środka egzekucyjnego. Przy czym takich modyfikacji zostały wskazane w art. 70 § 2–8 i art. 70a Ordynacji podatkowej.

Podsumowując, urząd skarbowy może przeprowadzić kontrolę podatkową w sytuacji, o której mowa w pytaniu. Nie upłynęły bowiem terminy przedawnienia VAT za poszczególne miesiące 2010 r. Terminy płatności podatku za miesiące od stycznia do listopada 2010 r. wypadały w 2010 r. Podatek za te miesiące przedawni się więc z upływem 31 grudnia 2015 r. Termin płatności VAT za grudzień 2010 r. upłynął 25 stycznia 2011 r. Podatek ten przedawni się z dniem 31 grudnia 2016 r.

Wszczęcie i prowadzenie przez urząd skarbowy kontroli nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia sprawdzanego zobowiązania podatkowego. Nie powoduje jego zawieszenia ani przerwania. Termin przedawnienia podatku nie wydłuża się również z powodu prowadzenia pokontrolnego postępowania podatkowego (pierwszoinstancyjnego lub odwoławczego). Takie postępowanie jest wszczynane, gdy w trakcie kontroli podatkowej zostaną ujawnione nieprawidłowości w wywiązywaniu się przez podatnika z obowiązków wobec fiskusa, a podatnik nie usunie wszystkich stwierdzonych uchybień poprzez złożenie lub skorygowanie deklaracji.

7. Zastępca kontrolowanego podatnika

Pełnomocnik podatnika

Urzędnicy muszą wykonywać czynności kontrolne w obecności uprawnionych osób. Jeżeli podatnik jest osobą fizyczną, zasadniczo sam w nich uczestniczy. W imieniu osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej występuje osoba upoważniona do ich reprezentowania lub prowadzenia spraw, np. członek zarządu w przypadku spółki z o.o. Podatnik może jednak wyznaczyć zastępcę.

Największe uprawnienia ma pełnomocnik. Pełnomocnik, działając w zakresie udzielonego mu upoważnienia, dokonuje bowiem czynności prawnych w imieniu i na rzecz podatnika. Jest wyrazicielem jego interesów. Pełnomocnikiem może być w zasadzie każda osoba fizyczna, która posiada pełną zdolność do czynności prawnych, czyli pełnoletnia i nieubezwłasnowolniona.

Pełnomocnictwo może być udzielone na piśmie, ustnie lub w formie dokumentu elektronicznego. Zgłasza się je po wszczęciu kontroli podatkowej. Pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy sami mogą uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa. Urzędnicy mają jednak prawo zażądać urzędowego poświadczenia podpisu podatnika.

Pełnomocnictwa do reprezentowania przed organami podatkowymi nie zamieszcza się w CEIDG. Przedsiębiorca może wpisać w CEIDG dane pełnomocnika uprawnionego do prowadzenia jego spraw (ustanowionego wcześniej zgodnie z odrębnymi przepisami), wskazując zakres udzielonego mu upoważnienia. Dokonanie takiego wpisu ma tę zaletę, że nie trzeba organom administracji publicznej przedkładać za każdym razem pełnomocnictwa. Organ z urzędu potwierdza w CEIDG upoważnienie pełnomocnika do prowadzenia sprawy w imieniu przedsiębiorcy. Rozwiązanie to nie ma jednak zastosowania w przypadku spraw prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej oraz ustawy o kontroli skarbowej. Wynika to z art. 25a ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Rola zastępcy

Rozwiązaniem wykorzystywanym na potrzeby kontroli podatko-

wych jest ustanowienie reprezentanta upoważnionego do działania w tym zakresie. Przewiduje to art. 281a Ordynacji podatkowej.

Reprezentant jest uprawniony do odebrania zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, wyrażenia zgody na wcześniejsze jej rozpoczęcie, przyjęcia upoważnienia do jej przeprowadzenia. Może także uczestniczyć we wszystkich czynnościach kontrolnych oraz składać wyjaśnienia i zastrzeżenia do protokołu dokumentującego przebieg kontroli. Podatnik ma prawo ograniczyć opisany zakres zadań powierzonych reprezentantowi. Wymaga to jednak zamieszczenia odpowiednich zastrzeżeń w upoważnieniu.

Upoważnienie musi być sporządzone na piśmie. Wyznaczoną osobę zgłasza się w urzędzie skarbowym właściwym w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym. Upoważnienie jest ważne na wypadek każdej kontroli. Nie trzeba go przedkładać za każdym razem, gdy urzędnicy przystępują do weryfikacji rozliczeń podatkowych.

Druk upoważnienia do reprezentowania w trakcie kontroli dostępny jest w serwisie www.druki.gofin.pl, w dziale Ordynacja podatkowa.

W czasie kontroli podatkowej może ponadto zostać wyznaczony czasowy przedstawiciel. W przypadku gdy podatnik nie ustanowił stałego reprezentanta, a nie będzie

mógł uczestniczyć w czynnościach kontrolnych, ma obowiązek wskazać osobę zastępującą go podczas nieobecności (art. 284 § 1 Ordynacji podatkowej). Taki przedstawiciel jest wyznaczany na potrzeby konkretnej kontroli podatkowej.

Podatnik bez zastępstwa

Zdarza się, że nie zostanie wyznaczony ani stały reprezentant, ani czasowy przedstawiciel. Podatnik lub osoba upoważniona do prowadzenia jego spraw jest natomiast nieobecna. W takiej sytuacji czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności pracownika.

Chodzi o pracownika, który może być uznany za osobę spełniającą warunki określone w art. 97 Kodeksu cywilnego. W przepisie tym jest mowa o osobie czynnej w lokalu przedsiębiorstwa przeznaczonym do obsługi klienta publiczności. W razie wątpliwości uważa się ją za umocowaną do realizowania czynności prawnych, które zazwyczaj bywają dokonywane z osobami korzystającymi z usług tego przedsiębiorstwa, np. do zawierania transakcji, realizacji zamówień, przyjmowania zapłaty. Do takich pracowników można zaliczyć sekretarkę, sprzedawcę, księgowego itp.

Dopuszczalne jest także prowadzenie czynności kontrolnych w obecności przywołanego świadka. Powinien nim być funkcjonariusz publiczny, ale nie pracownik organu podatkowego przeprowadzającego kontrolę.

Przykład upoważnienia do reprezentowania podatnika podczas kontroli

Międzyrzecz, 21.09.2015 r.

Ryszard Malinowski
ul. Morelowa 12/1
66-300 Międzyrzecz
NIP: 5961111111

Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Międzyrzeczu

Upoważnienie do reprezentowania w zakresie kontroli podatkowych

Na podstawie art. 281a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613) udzielam Pani Annie Nowak, zam. w Międzyrzeczu, przy ul. Polnej 13/9, legitymującej się dowodem osobistym nr ALF 54321, PESEL: 78091111111, upoważnienia do reprezentowania mnie w zakresie wszystkich kontroli podatkowych prowadzonych przez Urząd Skarbowy w Międzyrzeczu. Upoważnienie obejmuje: odbieranie zawiadomień o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowych, udzielanie zgody na wcześniejsze ich rozpoczęcie, odbieranie upoważnień do ich przeprowadzenia, uczestniczenie we wszystkich czynnościach kontrolnych, odbieranie protokołów kontroli oraz składanie do nich wyjaśnień i zastrzeżeń.

Ryszard Malinowski

8. Zapłata opłaty skarbowej od pełnomocnictwa

Prowadzę niewielką firmę. Zamierzam udzielić pracownikowi pełnomocnictwa do reprezentowania mnie w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej przez urząd skarbowy. Ile wynosi opłata skarbową od pełnomocnictwa i jak należy ją uiścić?

Złożenie oryginału lub odpisu dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa w sprawie z zakresu administracji publicznej – a więc także uprawniającego do reprezentowania przed organami podatkowymi – podlega, co do zasady, opłacie skarbowej. Wynosi ona 17 zł (od każdego stosunku pełnomocnictwa).

Organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Wynika to z art. 12 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej. Opłatę skarbową od pełnomocnictwa uiszcza się organowi podatko-

wemu właściwemu według miejsca złożenia dokumentu. Opłatę skarbową od pełnomocnictwa do reprezentowania podatnika przed urzędem skarbowym należy wpłacić na rzecz prezydenta miasta właściwego ze względu na siedzibę urzędu skarbowego, w którym takie upoważnienie jest przedkładane.

Obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej powstaje z chwilą złożenia pełnomocnictwa. Wymaganą kwotę można wpłacić w kasie odpowiedniego urzędu miasta lub na jego rachunek bankowy. Przedsiębiorcy nie mają obowiązku re-

gulowania opłaty skarbowej przelewem. W wielu miejscowościach płatności można dokonać u inkasenta. Inkasem zajmują się osoby i podmioty wyznaczone przez radę miejską. Często są to placówki pocztowe, urzędy skarbowe, starostwa powiatowe itp. Dowód zapłaty lub jego uwierzytelnioną kopię należy dołączyć do pełnomocnictwa (ewentualnie można go dostarczyć w ciągu 3 dni od dnia złożenia dokumentu).

Opłata skarbową nie jest pobierana, gdy pełnomocnictwo zostało udzielone: małżonkowi, wstępnemu, zstępnemu lub rodzeństwu.

9. Wymiar zobowiązania podatkowego po kontroli

Korekta rozliczeń

Kontrola podatkowa nie kończy się oficjalnym wymiarem podatku: decyzją ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Konkretyzacja obowiązku podatkowego następuje w postępowaniu podatkowym. Ustalenia kontrolne mogą jednak stać się podstawą uruchomienia procedury wymiarowej. Pokontrolne postępowanie podatkowe jest wszczynane, gdy w trakcie kontroli wyjdzie na jaw, że podatnik nieprawidłowo wywiązywał się z obowiązków podatkowych, a uchybienia nie zostaną w całości usunięte poprzez złożenie lub skorygowanie deklaracji. Stanowi tak art. 165b § 1 Ordynacji podatkowej.

Uchybienia można usunąć po zakończeniu kontroli podatkowej. Nie został jednak określony termin złożenia pokontrolnych korekt. Teoretycznie można tego dokonać po otrzymaniu protokołu do momentu wszczęcia pokontrolnego postępowania podatkowego. Problem w tym, że urząd skarbowy ma na uruchomienie tej procedury zasadniczo 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Nie uprzedza o zamiarze jej wdrożenia. Postępowanie podatkowe uważa się za rozpoczęte w dniu doręczenia podatnikowi postanowienia o jego wszczęciu. Bezpieczniej przyjąć, że pokontrolnej korekty sprawdzanych deklaracji można dokonać do czasu upływu terminu zgłoszenia zastrzeżeń i wyjaśnień do ustaleń kontroli, czyli w ciągu 14 dni od dnia otrzymania protokołu.

Korekty dokonuje się poprzez złożenie w urzędzie skarbowym deklaracji korygującej wraz z uzasadnieniem przyczyn naniesienia zmian. Deklaracja korygująca to poprawiona wersja rozliczenia. Odpowiedni formularz wypełnia się prawidłowymi danymi i wartościami. Obowiązkowo zaznacza się, że celem jego złożenia jest

korekta. Uzasadnienie powinno natomiast zawierać wyjaśnienie, które elementy rozliczenia zostały zmienione, w jakim zakresie i dlaczego.

Takie wymogi muszą być spełnione bez względu na to, czy korekta jest składana w formie papierowej, czy elektronicznej. Podatnik, który poprawia jednocześnie większą liczbę deklaracji, a dokonuje korekty pisemnej, może jednak dołączyć jedno uzasadnienie, jeżeli korekty dotyczą tego samego podatku i wynikają z tego samego powodu. W innych sytuacjach zbiorcze wyjaśnienie jest niedozwolone. Taka praktyka nie sprawdza się w przypadku korekt przekazywanych drogą elektroniczną. Nie ma technicznych możliwości, aby przez system e-Deklaracje przesłać zbiorczą korektę kilku deklaracji podatkowych, a pojedyncze poprawione rozliczenia wprowadzić bez uzasadnienia przyczyn naniesienia zmian (ORD-ZU). Wyjaśnienie trzeba sporządzić tyle razy, ile jest składanych deklaracji korygujących – chociażby jego treść powielala się.

Rezultatem dokonania pokontrolnych modyfikacji w rozliczeniach może być ujawnienie zaległości podatkowych. Zaległe podatki należy uiścić wraz z odsetkami za zwłokę naliczonymi według stawki podstawowej (a nie obniżonej).

Kalkulator odsetkowy dostępny jest w serwisie www.kalkulatory.gofin.pl.

Bezwarunkowa ochrona

Poprawki nie muszą obejmować wszystkich błędów odnotowanych przez urzędników. Bez względu na to, czy i w jakim zakresie zostały one uwzględnione, pokontrolne korekty rozliczeń są skuteczne. Podatnik, który usunie wszystkie uchybienia, jest jednak bezwarunkowo chroniony przed wymiarem

podatku w pokontrolnym postępowaniu podatkowym. Decyzje wydawane z naruszeniem tej zasady są konsekwentnie uchylane przez sądy administracyjne (jeżeli sprawa trafia na wokandę).

Sądy administracyjne za każdym razem podają podobne argumenty. Kontrola podatkowa kończy się z chwilą sporządzenia i doręczenia podatnikowi protokołu. Zapisy zawarte w tym dokumencie są wiążące zarówno dla podatnika, jak i urzędników. Jeżeli nieprawidłowości przedstawione w protokole zostaną usunięte, postępowanie podatkowe nie może być wszczęte, chociażby ustalenia okazały się błędne lub niekompletne. Urzędnicy muszą tak sporządzić protokół, aby odzwierciedlał wszystkie uchybienia.

Podatnik ma prawo oczekiwać, że organy podatkowe nie będą dowolnie modyfikować własnych ustaleń. Oznaczałoby to, że sytuacja podatnika eliminującego wszystkie uchybienia stwierdzone w protokole jest mniej korzystna niż położenie podatnika niepodejmującego takich działań. Złożenie deklaracji lub skorygowanie rozliczeń nie dawałoby żadnych gwarancji, że nie zostanie wszczęte postępowanie podatkowe (por. wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 279/14).

Wiążący termin

Pokontrolne postępowanie podatkowe musi być wszczęte przed upływem 6 miesięcy od zakończenia przez urząd skarbowy kontroli. Termin określony w miesiącach mija z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu. Gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było, kończy się on w ostatnim dniu tego miesiąca. Jeżeli ostatni dzień w ten sposób ustalonego terminu wypada w sobotę, niedzielę lub święto będące

dniem ustawowo wolnym od pracy, przesuwają się on na następny dzień po dniu lub dniach wolnych (przykład).

Termin ten ma charakter przedawniający, a nie instrukcyjny. Oznacza to, że po jego upływie niedozwolone jest zainicjowanie postępowania podatkowego, nawet jeżeli podatnik nie usunął uchybień lub naprawił tylko część błędów. Podatnik może więc skutecznie uwolnić się od zapłaty podatku.

Taka sankcja ma mobilizować urzędników do szybkiej realizacji ustaleń dokonanych podczas kontroli. Należy jednak zaznaczyć, że przedawnienie prawa do wszczęcia postępowania podatkowego po upływie wskazanego czasu następuje tylko w zakresie tych rozliczeń, które były przedmiotem przeprowadzonej kontroli (por. wyrok NSA z dnia 25 marca 2015 r., sygn. akt I GSK 282/13).

Od tej zasady są dwa wyjątki. Po pierwsze, postępowanie podatkowe może być wszczęte po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli, jeżeli podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w trakcie kontroli. Po drugie, urząd skarbowy nie jest związany półrocznym

terminem wtedy, gdy od organów podatkowych lub innych organów otrzyma informacje uzasadniające przeprowadzenie postępowania podatkowego. Chodzi o informacje, które mogą mieć wpływ na wymiar podatku, a nie były znane w trakcie kontroli. Urzędnicy nie mogą jednak wykorzystywać tej regulacji, aby nieprzeprowadzone czynności kontrolne zastąpić postępowaniem podatkowym, np. nie wolno sporządzić protokołu z zastrzeżeniem, że ostateczny wynik kontroli jest uzależniony od efektów jeszcze niezakończonych kontroli krzyżowych. Ta sama sprawa nie może być rozpoznana częściowo w ramach kontroli, a częściowo w postępowaniu podatkowym. Oznaczałoby to, że w zakresie rzetelności wymiaru podatku wiążący jest jednocześnie protokół kontroli oraz decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego. Taka sytuacja jest natomiast niedopuszczalna (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 września 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 537/14).

Uprawnienie do poprawienia deklaracji jest w czasie postępowania podatkowego zawieszone. Korekta złożona w zakresie objętym tą procedurą nie wywołuje skutków prawnych.

Przykład

Urząd skarbowy przeprowadził u podatnika kontrolę podatkową w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 r. Ujawniała ona nieprawidłowości skutkujące zaniżeniem zobowiązania podatkowego. Kontrola zakończyła się doręceniem podatnikowi protokołu w dniu 21 września 2015 r. Urząd skarbowy ma od tego momentu 6 miesięcy na wszczęcie pokontrolnego postępowania podatkowego, jeżeli podatnik nie usunie wszystkich stwierdzonych uchybień poprzez złożenie korekty zeznania podatkowego.

Termin wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie kontroli zakończonej 21 września 2015 r. upływa więc 21 marca 2016 r. Dniem wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu jest dzień doręczenia podatnikowi postanowienia o zainicjowaniu tej procedury.

10. Zastrzeżenia do protokołu kontroli

Kontrola podatkowa urzędu skarbowego kończy się protokołem. Dokument ten zawiera m.in. opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, ocenę prawną sprawy.

Kontrolowany przedsiębiorca otrzymuje jeden egzemplarz protokołu. Ma prawo zgłosić do niego swoje zastrzeżenia lub wyjaśnienia. Można kwestionować zasadność i celowość poszczególnych działań, sposób ich przeprowadzenia, formę dokumentowania itp. Nie ma również przeszkód, aby wskazać czynności, których podjęcia zaniechano, a które – z uwagi na cele kontroli – powinny być przeprowadzone. Zastrzeżenia nie muszą mieć szczególnej formy. Pismo powinno jednak zawierać takie elementy, jak: dane podatnika, nazwa organu podatkowego, określenie protokołu, wskazanie podważanych ustaleń, uzasadnienie, podpis. Uwagi muszą być poparte odpowiednimi wnioskami dowodowymi.

Zastrzeżenia lub wyjaśnienia należy zgłosić w ciągu 14 dni od dnia doręczenia protokołu. Jeżeli podatnik nie zgłosi ich w tym terminie, przyjmuje się, że nie kwestionuje ustaleń kontrolnych.

Druk zastrzeżeń do protokołu kontroli dostępny jest w serwisie www.druki.gofin.pl, w dziale Ordynacja podatkowa.

Kontrolujący mają na rozpatrzenie uwag 14 dni od dnia ich otrzymania. W tym terminie muszą zawiadomić podatnika o sposobie załatwienia zastrzeżeń, wskazując w szczególności te nieuwzględnione, oraz przedstawić uzasadnienie faktyczne i prawne. Pismo, które otrzymuje podatnik w odpowiedzi na swoje uwagi, ma informacyjny charakter. Nie można go zakwestionować. Nie przysługuje na nie odwołanie, zażalenie, skarga do sądu administracyjnego.

W przypadku gdy wyjaśnienia lub zastrzeżenia złożone przez podatnika zostaną w całości uwzględnione, nie trzeba składać lub korygować rozliczeń zgodnie z ustaleniami kontrolujących i nie dojdzie do postępowania podatkowego.

Przykład

Protokół kontroli podatkowej przeprowadzonej przez urząd skarbowy doręczono podatnikowi 11 września 2015 r. za pośrednictwem Poczty Polskiej S.A. Podatnik chce zgłosić do protokołu swoje zastrzeżenia i wyjaśnienia. Termin ich wniesienia upływa 25 września 2015 r.

Dokumenty zebrane w trakcie kontroli podatkowej stanowią dowody w postępowaniu podatkowym. Są jednak oceniane z uwzględnieniem innych zgromadzonych materiałów. Urzędnicy mają obowiązek ustalić wszystkie okoliczności i aspekty sprawy. Rozstrzygnięcie musi opierać się na kompletnym i rzetelnym materiale dowodowym. Podatnik ma natomiast prawo składać wnioski dowodowe dotyczące okoliczności tworzących stan faktyczny sprawy. Możliwości tej nie można jednak utożsamiać z prawem do kwestionowania w każdym czasie samego protokołu i zgłaszania po zakończeniu kontroli wniosków dowodowych zmierzających do zmiany jego treści. Po kontroli podatkowej nie ma możliwości prowadzenia dodatkowych czynności mających na celu jej uzupełnienie (por. wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r., sygn. akt II FSK 453/11).

11. Przechowywanie protokołów kontroli podatkowych

Urząd skarbowy przeprowadził u mnie kontrolę w zakresie prawidłowości rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 r. Czy i jak długo muszę przechowywać protokół dokumentujący przebieg tej kontroli?

Wymóg archiwizacji przez przedsiębiorcę dokumentacji dotyczącej przeprowadzonych u niego kontroli wynika z art. 81 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Obowiązkiem przechowywania są objęte: książka kontroli, upoważnienia oraz protokoły.

Termin przechowywania protokołów nie został ustawowo określony. Przyjmuje się, że protokoły dokumentujące przebieg kontroli podatkowych należy trzymać do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczą. Stosuje się więc termin wyznaczający okres archiwizacji dokumentów związanych z rozliczeniami podatkowymi: ksiąg, ewidencji, faktur, rachunków itp. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się po 5 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten może się wydłużyć w przypadku wystąpienia zdarzeń wskaza-

nych w art. 70 § 2–8 oraz art. 70a Ordynacji podatkowej.

Protokół kontroli dotyczący prawidłowości rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2013 r. należy przechowywać przynajmniej do 31 grudnia 2019 r. (termin płatności podatku upłynął 30 kwietnia 2014 r.). Okres archiwizacji będzie dłuższy w przypadku wystąpienia okoliczności wpływających na wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podstawa prawna

Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613)
Ustawa z dnia 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.)
Ustawa z dnia 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.)
Ustawa z dnia 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.)
Ustawa z dnia 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2015 r. poz. 783)