

KONTROLA PODATKOWA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

redakcja naukowa Dariusz Zalewski

Marek Krawczak, Dariusz Zalewski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

KONTROLA PODATKOWA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

redakcja naukowa Dariusz Zalewski

Marek Krawczak, Dariusz Zalewski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 kwietnia 2019 r.

z uwzględnieniem zmian wchodzących w życie 30 kwietnia 2019 r. (Dz.U. poz. 694)

oraz 4 maja 2019 r. (Dz.U. poz. 730)

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Poszczególne rozdziały książki napisali:

Dariusz Zalewski – 1, 3, 5, 6

Marek Krawczak – 2, 4

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2019

ISBN 978-83-8160-516-8

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Rozdział 1	
Zakres stosowania Prawa przedsiębiorców w kontroli podatkowej	17
1.1. Podmiotowy i przedmiotowy zakres stosowania ustawy.....	17
1.1.1. Definicja przedsiębiorcy.....	20
1.1.2. Definicja działalności gospodarczej.....	24
1.1.3. Wyłączenia działalności gospodarczej spod rygorów Prawa przedsiębiorców.....	28
1.2. Kontrola w ujęciu Prawa przedsiębiorców.....	37
1.2.1. Istota kontroli sprawowanej przez organy administracji publicznej	38
1.2.1. Kontrola działalności gospodarczej a kontrola podatkowa.....	39
1.3. Obowiązek stosowania rygorów Prawa przedsiębiorców w innych procedurach kontrolnych	41
1.3.1. Kontrola podatkowa a postępowanie podatkowe	43
1.3.2. Kontrola podatkowa a czynności sprawdzające.....	46
1.3.3. Kontrola podatkowa a kontrola celno-skarbowa	53
1.4. Organy właściwe do przeprowadzenia kontroli podatkowej przedsiębiorców	57
Rozdział 2	
Podjęcie czynności kontrolnych i zasady ich prowadzenia	63
2.1. Analiza prawdopodobieństwa naruszenia prawa	64
2.1.1. Analiza ryzyka w Prawie przedsiębiorców	64
2.1.2. Analiza ryzyka w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej.....	65
2.1.3. Schemat procedur kontroli w Biuletynie Informacji Publicznej.....	67
2.2. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli.....	67

2.2.1.	Uwagi ogólne	67
2.2.2.	Terminy	69
2.2.3.	Elementy zawiadomienia	71
2.2.4.	Przypadki braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli	71
2.2.5.	Informacja o braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli	80
2.3.	Wszczęcie kontroli podatkowej	81
2.3.1.	Moment wszczęcia kontroli podatkowej	81
2.3.2.	Natychmiastowe wszczęcie kontroli podatkowej	84
2.3.3.	Imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej	88
2.3.4.	Konsekwencje wszczęcia kontroli podatkowej	89
2.4.	Zasady prowadzenia czynności kontrolnych	91
2.4.1.	Zasada jednej kontroli	91
2.4.2.	Czas trwania kontroli	94
2.4.2.1.	Ograniczenia czasowe kontroli przedsiębiorcy	94
2.4.2.2.	Przedłużenie i zawieszenie czasu trwania kontroli ...	99
2.4.2.3.	Brak ograniczeń czasu kontroli	102
2.4.2.4.	Skarga na przewlekłe prowadzenie kontroli podatkowej	103
2.4.2.5.	Wyłączenie stosowania przepisów o prowadzeniu więcej niż jednej kontroli oraz o czasie trwania kontroli w przypadku wybranych rodzajów działalności	107
2.4.3.	Zasada prowadzenia czynności kontrolnych u przedsiębiorcy ...	107
2.4.4.	Zasada sprawności kontroli	112
2.4.5.	Zasada odszkodowania	114
2.4.6.	Zasada wyłączenia ponownej kontroli	118

Rozdział 3

Uprawnienia i obowiązki stron w kontroli podatkowej	121
3.1. Uwagi wstępne	121
3.2. Prawa i obowiązki stron wynikające z podstawowych zasad Ordynacji podatkowej	122
3.3. Prawa kontrolowanych przedsiębiorców	133
3.4. Obowiązki organów związane z realizacją uprawnień kontrolowanych	140
3.5. Uprawnienia organów kontrolnych	140
3.5.1. Instrumenty prawne do prowadzenia kontroli w sposób szybki i efektywny	141

3.5.2.	Instrumenty prawne ułatwiające przeprowadzenie postępowania dowodowego.....	144
3.6.	Obowiązki przedsiębiorców związane z realizacją uprawnień kontrolujących.....	149
3.7.	Prowadzenie książki kontroli – uprawnienia i obowiązki stron kontroli przedsiębiorcy.....	149
3.8.	Prawo przedsiębiorcy do reprezentacji przez osobę upoważnioną lub pełnomocnika.....	159
3.8.1.	Osoba upoważniona do reprezentowania przedsiębiorcy.....	159
3.8.2.	Pełnomocnik w kontroli podatkowej przedsiębiorcy.....	166
3.9.	Kara porządkowa i grzywna jako środki zabezpieczające sprawne i efektywne prowadzenie kontroli.....	176
3.9.1.	Kara porządkowa.....	177
3.9.2.	Grzywna.....	181
3.10.	Obowiązki organów podatkowych w zakresie ochrony danych osobowych.....	183

Rozdział 4

Gromadzenie materiału dowodowego w trakcie kontroli podatkowej.....	187
4.1. Ogólna charakterystyka postępowania dowodowego.....	187
4.1.1. Uwagi wstępne.....	187
4.1.2. Legalność dowodów.....	191
4.1.3. Dowody przed sądem administracyjnym.....	196
4.2. Akta kontroli podatkowej.....	202
4.2.1. Udostępnianie akt kontroli podatkowej.....	203
4.2.2. Odmowa udostępniania akt kontroli podatkowej.....	207
4.3. Dowód z rachunku bankowego.....	211
4.4. Przesłuchanie strony.....	217
4.5. Opinie biegłych.....	220
4.6. Zeznania świadków.....	226
4.6.1. Forma zeznań świadka.....	227
4.6.2. Zawiadomienie kontrolowanego o przeprowadzaniu dowodu z przesłuchania świadka.....	228
4.6.3. Zdolność do występowania w charakterze świadka.....	229
4.7. Oględziny.....	232
4.8. Spis z natury.....	235
4.9. Księgi podatkowe.....	237
4.9.1. Uwagi ogólne.....	237
4.9.2. Stwierdzenie nierzetelności i wadliwości ksiąg podatkowych....	239
4.10. Pomoc prawna.....	242
4.10.1. Pomoc prawna krajowa.....	242

4.10.2. Uzgodnienia z obcymi władzami w sprawie kontroli podatkowych	244
4.10.3. Ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.....	248
4.10.4. Wymiana informacji w zakresie podatku VAT	252
4.10.5. Współpraca na podstawie dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz wymianie informacji podatkowych	255
4.11. Przeprowadzanie dowodu przez organy skarbowe na żądanie strony....	256
 Rozdział 5	
Zaskarżanie czynności organów w kontroli podatkowej	265
5.1. Zaskarżanie czynności organów w procedurach kontrolnych	265
5.2. Sądowa kontrola czynności organów skarbowych i podatkowych.....	266
5.3. Zaskarżanie bezczynności i przewlekłości kontroli podatkowej	269
5.4. Sprzeciw jako środek zaskarżenia czynności organów w kontroli podatkowej.....	274
5.4.1. Regulacja prawna instytucji sprzeciwu	274
5.4.2. Formalne przesłanki wniesienia sprzeciwu.....	278
5.4.3. Przywrócenie terminu na wniesienie sprzeciwu.....	281
5.4.4. Procedura rozpatrywania sprzeciwów.....	284
5.4.5. Sposób liczenia terminów w sprawach sprzeciwów	288
5.4.6. Praktyka postępowania organów ze sprzeciwami wnoszonymi bez podstawy prawnej	290
5.4.7. Kognicja sądów administracyjnych w zakresie sprzeciwów	301
 Rozdział 6	
Zakończenie kontroli podatkowej.....	311
6.1. Protokół z czynności kontrolnych	311
6.2. Elementy protokołu kontroli.....	313
6.3. Wzruszenie treści protokołu kontroli.....	318
6.4. Sprostowanie protokołu kontroli	322
6.5. Zaskarżenie protokołu kontroli.....	324
6.6. Prawo kontrolowanego do korekty deklaracji podatkowej.....	327
 Wnioski końcowe.....	333
 Bibliografia.....	339
 O Autorach	343

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- dyrektywa 2011/16/UE – dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1600 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p. – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 917 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1360 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1987 ze zm.)
- KPP – Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 303 z 2007 r., s. 1)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 505 ze zm.)
- k.w. – ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2018 r. poz. 618 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.)
- pr. przed. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646 ze zm.)
- p.w.k.a.s. – ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)

rozporządzenie 2016/679	- rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1, ze zm.)
TFUE	- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TWE	- Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.k.a.s.	- ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.)
u.k.s.	- ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.o.i.n.	- ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 412 ze zm.)
u.r.	- ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)
u.p.d.o.f.	- ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)
u.p.d.o.p.	- ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
u.p.t.u.	- ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)
u.s.d.g.	- ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); akt utracił moc

Instytucje

KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
KNF	- Komisja Nadzoru Finansowego
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
NUS	- Naczelnik Urzędu Skarbowego
SA	- sąd apelacyjny
SN	- Sąd Najwyższy
TK	- Trybunał Konstytucyjny
TS, TSUE	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UKS	- Urząd Kontroli Skarbowej
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny

Czasopisma, publikatory

Biul. Skarb.	- Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
CBOSA	- Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl
Dor. Pod.	- Doradztwo Podatkowe
ePUAP	- elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
FK	- Finanse Komunalne

LEX	-	system informacji prawnej LEX
M. Pod.	-	Monitor Podatkowy
M. Praw.	-	Monitor Prawniczy
OwSS	-	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PiP	-	Państwo i Prawo
POP	-	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPH	-	Przegląd Prawa Handlowego
Pr. i Pod.	-	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	-	Przegląd Podatkowy
PUG	-	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
ST	-	Samorząd Terytorialny
St. Iur.	-	Studia Iuridica
ZNSA	-	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

CEIDG	-	Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
KRS	-	Krajowy Rejestr Sądowy
OECD	-	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
UE	-	Unia Europejska

WSTĘP

W piśmiennictwie wyrażany jest pogląd, że ograniczenia swobody wykonywania działalności gospodarczej wyrażają się głównie w działaniach reglamentacyjnych i organizatorskich państwa. Niezależnie od ograniczeń istnieje potrzeba sprawdzania i reagowania przez państwo na sposoby korzystania przez przedsiębiorców z samodzielności, a także potrzeba objęcia przez państwo ochroną prawną wykonywania działalności gospodarczej. Wymaga to ustanowienia pewnego systemu kontroli i nadzoru oraz oparcia go na regulacjach prawnych¹.

Jedną z form kontroli i nadzoru nad działalnością gospodarczą przedsiębiorców jest kontrola podatkowa, oparta na regulacjach zawartych w Ordynacji podatkowej i Prawie przedsiębiorców. Do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 pr. przed. zatytułowanego „Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej”. Przepisy te mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów działu VI o.p. – „Kontrola podatkowa”.

Ustawa – Prawo przedsiębiorców wchodziła w skład tzw. Konstytucji dla biznesu i Planu Morawieckiego. Weszła w życie 30.04.2018 r. i zastąpiła ustawę o swobodzie działalności gospodarczej. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, iż zasadniczym celem Prawa przedsiębiorców jest pełniejsze urzeczywistnienie konstytucyjnej zasady wolności działalności gospodarczej oraz innych konstytucyjnych zasad relewantnych dla przedsiębiorców i wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. W rozdziale 5 pr. przed. unormowana została procedura i tryb dokonywania kontroli działalności gospodarczej wykonywanej przez przedsiębiorców. Co do zasady, taka kontrola ma być przeprowadzana na zasadach określonych w Prawie przedsiębiorców, a w zakresie nieuregulowanym tą ustawą stosuje się przepisy ustaw szczególnych².

W niniejszej książce omówiono zasadnicze zagadnienia związane z kontrolą podatkową. Wpływa ona bowiem na określenie sytuacji prawnej kontrolowanego przedsiębiorcy w zakresie jego obowiązków podatkowych. Końcowy wynik kontroli podatkowej skutku-

¹ C. Kosikowski, *Prawo publiczne gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2006, s. 234.

² Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców, VIII kadencja, druk nr 2051.

je tym, czy zostanie wobec przedsiębiorcy wszczęte stosowne postępowanie podatkowe i wydana decyzja podatkowa.

Zakres stosowania Prawa przedsiębiorców w kontroli podatkowej został zaprezentowany w rozdziale 1 książki. Przedstawiono w nim definicję przedsiębiorcy oraz definicję działalności gospodarczej. Omówiono wyłączenia spod rygorów stosowania ustawy oraz w przedstawiono kontrolę w ujęciu Prawa przedsiębiorców. Wskazano na obowiązek stosowania rygorów Prawa przedsiębiorców w innych procedurach kontrolnych. Przedstawiono organy właściwe do przeprowadzenia kontroli podatkowej przedsiębiorców.

W rozdziale 2 autorzy w obszernym wywodzie przedstawili kwestie związane z podjęciem czynności kontrolnych i zasadami ich prowadzenia.

Uprawnienia i obowiązki stron w kontroli podatkowej zostały scharakteryzowane w rozdziale 3. Skomentowane w przedmiotowym rozdziale m.in. instrumenty prawne do prowadzenia kontroli w sposób szybki i efektywny, jak również instrumenty prawne ułatwiające przeprowadzenie postępowania dowodowego. Dokonano także analizy obowiązków przedsiębiorców związanych z realizacją uprawnień kontrolujących.

Gromadzenie materiału dowodowego w trakcie kontroli podatkowej oraz postępowanie dowodowe zostały opisane w rozdziale 4.

Sprzeciw jako środek zaskarżenia czynności organów w kontroli podatkowej został omówiony w rozdziale 5. Skomentowano w nim wyrok TK dotyczący postanowień rozstrzygających o zasadności sprzeciwu przedsiębiorcy wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności³. W ocenie TK wszczęcie postępowania kontrolnego w trybie przepisów zawartych w nieobowiązującym obecnie rozdziale 5 u.s.d.g. (wyrok aktualny na gruncie Prawa przedsiębiorców) niewątpliwie stanowi przejaw władczego działania (ingerencji) organów władzy publicznej wobec jednostki. Końcowy wynik postępowania kontrolnego (tj. sporządzenie protokołu kontroli i wniosków w nim zawartych) jednostronnie kształtuje bowiem sytuację prawną kontrolowanego przedsiębiorcy, tzn. skutkuje tym, czy zostanie wobec niego wszczęte stosowne postępowanie administracyjne (podatkowe). W związku z tym TK uznał, że przedsiębiorca ma prawo do ochrony sądowej i możliwości oceny przez niezależne sądy, czy organy administracji nie prowadziły czynności kontrolnych niezgodnie z prawem już na etapie kontroli podatkowej.

Zakończenie kontroli podatkowej zostało opisane w rozdziale 6, w którym wskazano na znaczenie protokołu z czynności kontrolnych oraz szczegółowo przeanalizowano kwestie z nim związane.

³ Wyrok TK z 20.12.2017 r., SK 37/15 (Dz.U. poz. 2451).

Podstawowym celem naszej publikacji było również zaproponowanie Czytelnikom pogłębionej i poszerzonej interpretacji norm prawa przedsiębiorców. Analiza problemów, z którymi borykają się w trakcie kontroli podatkowej zarówno przedsiębiorcy, jak i pracownicy organów podatkowych i skarbowych, była prowadzona głównie z punktu widzenia właściwej wykładni prawa i to nie tylko literalnego brzmienia przepisów, ale również zgodności z ich wykładnią systemową i celowościową. Polem interpretacji były nie tylko przepisy ustaw regulujących problematykę kontroli podatkowej przedsiębiorców, ale również orzecznictwo sądów krajowych, TSUE oraz poglądy doktryny. Wszystko to miało na celu pomoc doradcom podatkowym, radcom prawnym, przedsiębiorcom i pracownikom organów kontrolnych w praktycznym rozwiązywaniu problemów związanych z wykładnią przepisów regulujących kontrolą podatkową. Staraliśmy się w sposób klarowny i usystematyzowany opisać wszystkie sporne zagadnienia, a jednocześnie pomóc w ich rozwiązaniu. Rezultat naszej pracy pozostawiamy Państwu ocenie.

Autorzy

Warszawa–Białystok, styczeń 2019 r.

Rozdział 1

ZAKRES STOSOWANIA PRAWA PRZEDSIĘBIORCÓW W KONTROLI PODATKOWEJ

1.1. Podmiotowy i przedmiotowy zakres stosowania ustawy

Elementem nieodłącznie wpisanym w prowadzenie działalności gospodarczej jest dokonywana przez rozmaite instytucje publiczne kontrola działań przedsiębiorców, przeprowadzana pod kątem legalności prowadzonych przez nich czynności w zakresie ich działalności. Może ona dotyczyć wielu obszarów aktywności przedsiębiorców na rynku.

Pomimo licznych, podejmowanych od lat prób ograniczenia liczby i czasu trwania tych kontroli oraz związanych z nimi uciążliwości liczba organów administracji publicznej uprawnionych do kontroli przedsiębiorców sięga co najmniej kilkunastu (w zależności od przedmiotu działalności lub źródeł jej finansowania może być nawet większa). W efekcie, gdyby każdy z tych organów chciał zrealizować swe uprawnienia np. w tym samym czasie, to prawo przedsiębiorcy do prowadzenia nieskrępowanej działalności gospodarczej zostałoby zachwiane. Chcąc zagwarantować przedsiębiorcom faktyczne możliwości realizowania prawa wolności gospodarczej, ustawodawca określił zatem podstawowe zasady realizowania obowiązków kontrolnych, tak by nie były one zanadto uciążliwe.

Od 7.03.2009 r. powyższe zasady realizowały przede wszystkim obowiązujące w nowym brzmieniu przepisy rozdziału 5 u.s.d.g. (znowelizowane przez ustawę z 19.12.2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹). Efektem nowelizacji była zasadnicza modyfikacja zasad kontroli przedsiębiorców, polegająca na tym, że zgodnie z art. 77 ust. 1 u.s.d.g. była ona przeprowadzana na warunkach określonych w przedmiotowej ustawie, która miała charakter nadrzędny nad innymi aktami prawnymi regulującymi procedurę kontroli. Podobne rozwiązania

¹ Dz.U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97 ze zm.

zachowano w Prawie przedsiębiorców, które zastąpiło ustawę o swobodzie działalności gospodarczej.

Powyższe oznacza, że w pierwszej kolejności stosuje się do kontroli podatkowej przedsiębiorcy przepisy rozdziału 5 pr. przed. (a wcześniej rozdziału 5 u.s.d.g.), a dopiero w razie braku regulacji w Prawie przedsiębiorców przepisy Ordynacji podatkowej. Przedmiotowe stanowisko potwierdza wyrok WSA w Gliwicach². Wydany został co prawda jeszcze na gruncie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, ale jest wciąż aktualny na gruncie Prawa przedsiębiorców. W uzasadnieniu wyroku czytamy: „Unormowanie przepisu art. 291c o.p. odsyłające do rozdziału 5 u.s.d.g. w zakresie kontroli podatnika będącego przedsiębiorcą powoduje, że przepisy art. 77–84d u.s.d.g. są *lex specialis* wobec uregulowań art. 281–292 o.p. Oznacza to, że w przypadku podatnika będącego przedsiębiorcą do kontroli jego działalności gospodarczej przepisy działu VI o.p. regulujące kontrolę podatkową znajdują zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy dana kwestia, związana z taką kontrolą, nie została uregulowana przepisami u.s.d.g. wymienionymi w art. 291c o.p. Skoro zaś w art. 79 ust. 7 u.s.d.g. zawarto jasno sformułowany obowiązek uzasadnienia przyczyny braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli m.in. w protokole kontroli, to w zakresie tym nie było wystarczające ustne poinformowanie kontrolowanego o przyczynach braku zawiadomienia, ani odnotowanie tego faktu (poinformowania) w protokole kontroli”.

Kontrole przeprowadzane przez organy administracyjne mogą, w zależności od ich częstotliwości i dokładności, ograniczać swobodę działania przedsiębiorców. Dlatego też ustawa wskazuje na granice prowadzenia kontroli administracyjnej, co ma na celu zagwarantowanie, aby były one jak najmniej dotkliwe dla przedsiębiorców, przy zachowaniu ich skuteczności. Znamienny jest w tej mierze tytuł rozdziału 5 pr. przed., tj. „Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej”. Ustawa ma w swoim założeniu uporządkować zasady i tryb prowadzenia kontroli działalności gospodarczej w taki sposób, aby nie stanowić przeszkody w prowadzeniu działalności gospodarczej. Szeroki zakres, czas trwania i częstotliwość kontroli są odbierane przez przedsiębiorców jako zło konieczne, negatywnie wpływające na realizację ich prawa do przedsiębiorczości. Nie mówiąc już o uciążliwości wypełniania obowiązków kontrolowanego, gdy jest nim mały przedsiębiorca³.

W przypadku kontroli działalności gospodarczej istotna jest ocena organu kontrolnego, czy dany podmiot, który będzie kontrolowany, zaliczany jest do grona przedsiębiorców i czy wykonuje działalność gospodarczą. Od tego zależy bowiem, czy organ podatkowy oprócz przepisów regulujących kontrolę podatkową zawartych w dziale VI o.p. będzie

² Wyrok WSA w Gliwicach z 6.02.2012 r., I SA/Gl 905/11, LEX nr 1122942.

³ A. Dobaczewska [w:] A. Dobaczewska, A. Powałowski, H. Wolska, *Nowe prawo przedsiębiorców*, Warszawa 2018, s. 119 i n.

zobowiązany do stosowania się, także i przede wszystkim, do rygorów zawartych w rozdziale 5 pr. przed.⁴

Zasady wykonywania czynności kontrolnych wobec przedsiębiorców wynikają z trzech głównych źródeł. Pierwszym z nich są przepisy Prawa przedsiębiorców oraz przepisy ustaw szczególnych, do których odsyła ta ustawa. Do organów mogących wykonywać czynności kontrolne wobec przedsiębiorców na podstawie Prawa przedsiębiorców zalicza się m.in. organy udzielające koncesji albo organy prowadzące rejestr działalności regulowanej. W zakresie nieuregulowanym Prawem przedsiębiorców stosuje się odrębne przepisy, które mogą ustanawiać odrębności w stosunku do treści tej ustawy.

Drugim źródłem zasad przeprowadzanych kontroli są ratyfikowane umowy międzynarodowe, a trzecim – bezpośrednio stosowane przepisy prawa Unii Europejskiej, np. w zakresie przestrzegania reguł uczciwej konkurencji, prewencyjnej kontroli koncentracji przedsiębiorców lub kontroli wykorzystania udzielanej przez państwo pomocy publicznej. Gdy zastosowanie znajdują przepisy prawa europejskiego, krajowe regulacje schodzą na dalszy plan i kontrola odbywa się wówczas na podstawie przepisów prawa UE lub umów międzynarodowych⁵.

Wyrażona w art. 45 ust. 1 pr. przed. norma oznacza, że zasady kontroli obejmują wyłącznie przedsiębiorców, tj. osoby prawne, fizyczne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (zakres podmiotowy), prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy, które są kontrolowane w zakresie uregulowanym w odrębnych ustawach (zakres przedmiotowy).

W przypadku kontroli podatkowej jej przedmiotem mogą być wyłącznie zobowiązania podatkowe wynikające z tytułu prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej, a podmiotem kontrolującym są organy podatkowe⁶. Obydwie wymienione wyżej przesłanki (kontrola skierowana jest do podmiotu zarejestrowanego jako przedsiębiorca i dotyczy jego działalności gospodarczej) muszą być spełnione kumulatywnie, by organ miał obowiązek przeprowadzić kontrolę na zasadach określonych w Prawie przedsiębiorców. W konsekwencji tych przepisów nie stosuje się w sytuacji, gdy kontrola nie jest

⁴ D. Zalewski [w:] D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 10.

⁵ A. Dobaczewska [w:] A. Dobaczewska i in., *Nowe prawo...*, s. 119 i n.

⁶ W związku z reformą KAS wprowadzoną ustawą o KAS przyjmuje się, że na potrzeby niniejszej książki organy skarbowe to nazwa określająca wszystkie organy w tej ustawie wymienione. Natomiast organy podatkowe to organy podatkowe pierwszej instancji, o których mowa w art. 13 o.p., które są upoważnione do przeprowadzenia kontroli podatkowej na podstawie art. 281 § 1 o.p., tj. naczelnik urzędu skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa oraz szef KAS prowadzący kontrolę podatkową na podstawie art. 281 § 3 o.p., której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez organ metody ustalania ceny transferowej między podmiotami powiązаныmi. Nazwa organ podatkowy nie dotyczy naczelnika urzędu celno-skarbowego, choć art. 13 o.p. go wymienia, w tym sensie, że organ ten nie prowadzi kontroli podatkowej, lecz kontrolę celno-skarbową.

Dariusz Zalewski – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (2012–2017) i w Białymstoku (od 2017 r.); członek Stowarzyszenia Centrum Informacji i Organizacji Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego Kraju Europy Środkowej i Wschodniej; prowadzi wykłady i seminaria podatkowe; autor ponad stu publikacji z zakresu prawa podatkowego.

Marek Krawczak – doktor nauk prawnych; sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie; prowadzi wykłady z prawa administracyjnego i podatkowego; uczestnik konferencji i seminariów organizowanych przez instytucje europejskie; autor i współautor publikacji z zakresu prawa gospodarczego i podatkowego.

Publikacja w prosty i przejrzysty sposób ukazuje zawile przepisy związane z procedurą kontrolną. Autorzy omawiają m.in. kontrolę podatkową – jedną z form kontroli i nadzoru nad działalnością gospodarczą przedsiębiorców – opartą na regulacjach zawartych w Ordynacji podatkowej i Prawie przedsiębiorców, a także w ustawach szczególnych.

W opracowaniu przedstawiono m.in.:

- zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli;
- obowiązki organów związane z realizacją uprawnień kontrolowanych;
- ograniczenia czasowe kontroli przedsiębiorcy;
- skargę na przewlekłe prowadzenie kontroli podatkowej;
- stwierdzenie nierzetelności i wadliwości ksiąg podatkowych;
- wyłączenie stosowania przepisów o prowadzeniu więcej niż jednej kontroli oraz o czasie trwania kontroli w przypadku wybranych rodzajów działalności;
- prawa i obowiązki stron wynikające z podstawowych zasad Ordynacji podatkowej;
- sprzeciw jako środek zaskarżenia czynności organów w kontroli podatkowej;
- obowiązki organów podatkowych w zakresie ochrony danych osobowych;
- zmiany dotyczące wymiany informacji podatkowych z innymi państwami.

W książce zaprezentowano również:

- pogłębioną interpretację norm prawa przedsiębiorców;
- analizę problemów, z którymi borykają się w trakcie kontroli podatkowej zarówno przedsiębiorcy, jak i pracownicy organów podatkowych i skarbowych;
- interpretację przepisów ustaw regulujących problematykę kontroli podatkowej przedsiębiorców, najnowsze orzecznictwo sądów krajowych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, poglądy doktryny.

Publikacja jest przeznaczona dla przedsiębiorców, doradców podatkowych, radców prawnych, pracowników działów finansowo-księgowych przedsiębiorstw, sędziów sądów administracyjnych oraz pracowników administracji skarbowej. Będzie cennym źródłem wiedzy dla przedstawicieli nauki, studentów i osób zainteresowanych rozwiązywaniem problemów natury prawnej w zakresie kontroli podatkowej.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-8160-516-8



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**