

# Katalog Praw Przedsiębiorców

---

## Organy kontroli podatkowej

---

### ZESZYT 2.

---

Opracowanie: Adwokacka Spółka Partnerska Grzybkowski Guzek Jackowski

---



**GRZYBKOWSKI GUZEK JACKOWSKI**  
ADWOKACI

**Grzybkowski Guzek Jackowski** to jedna z największych i najdłużej działających kancelarii adwokackich w Poznaniu. Partnerami Kancelarii są adwokaci Tomasz Grzybkowski, Tomasz Guzek i dr Michał Jackowski. Połączone siły Partnerów, wsparte pracą 30-osobowego, interdyscyplinarnego zespołu, pozwalają nam osiągać wysoką skuteczność prowadzonych działań. Naszym Klientom zapewniamy dyskrecję, poczucie bezpieczeństwa oraz pomoc w rozwiązywaniu trudnych spraw zawodowych i prywatnych.

Świadczymy pomoc prawną klientom indywidualnym oraz przedsiębiorstwom w każdym aspekcie prowadzonej działalności, ze szczególnym uwzględnieniem potrzeb małych i średnich firm. Posiadamy rozbudowany oraz zróżnicowany portfel Klientów reprezentujących różne sektory rynku, co przekłada się na naszą szeroką wiedzę o poszczególnych branżach. Dużą część naszych Klientów stanowią reprezentanci sektora IT, nowych technologii, budownictwa, nieruchomości, edukacji, a także start-upy i sieci franczyzowe.

## SPECJALIZACJA

Nasze główne specjalizacje to:

- podatki,
- sprawy karne skarbowe,
- tworzenie i reorganizacja firm,
- nieruchomości i zagospodarowanie przestrzenne,
- obsługa prawna inwestycji,
- ochrona środowiska,
- windykacja należności,
- prawo własności intelektualnej,
- prawo w mediach i Internecie,
- prawo pracy,
- reprivatyzacja,
- sprawy spółdzielcze,
- sprawy rodzinne.

Procedury wdrożone w Kancelarii zapewniają optymalny obieg dokumentów oraz gwarantują pełną kontrolę nad każdą z prowadzonych spraw. Nasz kompleksowy system informatyczny do zarządzania bazą Klientów i prowadzonych działań umożliwia nam niemal natychmiastowe raportowanie oraz zdalny dostęp do własnych akt z każdego miejsca na świecie, o każdej porze. Dysponujemy najnowocześniejszym systemem zabezpieczeń i archiwizacji dokumentów. Nasz serwer zlokalizowany jest w największym i najpilniej strzeżonym data center w Polsce, co gwarantuje pełną ochronę transmisji danych. Bezpieczeństwo naszych Klientów jest dla nas priorytetem.

**Więcej informacji o kancelarii Grzybkowski Guzek Jackowski Adwokaci:**

**[www.grzybkowski-guzek.pl](http://www.grzybkowski-guzek.pl)**

## I. WSTĘP

Każdy przedsiębiorca powinien być co najmniej raz skontrolowany przez urząd skarbowy. A przynajmniej taki właśnie sposób myślenia przypisujemy organom administracji podatkowej. Nie bez podstaw. Istnieją jednak kategorie przedsiębiorców, którzy mogą być pewni kontroli. Są to w szczególności podmioty występujące o zwrot podatku VAT czy wykazujące długotrwałe stratę w podatku dochodowym. Jednak nie tylko oni powinni wiedzieć, jak postępować w przypadku kontroli. O czym należy zawsze pamiętać, kiedy już otrzymamy zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli lub, co również może się zdarzyć, kiedy kontrola bez zawiadomienia zawita do siedziby firmy? Każdorazowo nie wolno zapominać o następujących aspektach kontroli:

### 1) Książka kontroli

Jeżeli kontrolujący chce wejść do siedziby przedsiębiorstwa, musi dokonać wpisu w książce kontroli.

### 2) Upoważnienie

Kontrolujący powinni okazać upoważnienie, a gdy go nie posiadają – legitymację służbową.

### 3) W obecności przedsiębiorcy

Kontrola musi odbywać się w obecności przedsiębiorcy lub jego reprezentanta. Warto go wyznaczyć, aby kontrolujący nie dobrał sobie do czynności przypadkowej osoby.

### 4) Czas trwania kontroli

Każda kontrola ma swój limit czasu, należy go pilnie monitorować.

### 5) Utrudnianie kontroli

Kontrolowany musi udzielać wszelkiej pomocy kontrolującym. W razie oporu kontrolujący mogą skorzystać z asysty policji, a kontrolowany – usłyszeć zarzuty utrudniania kontroli.

### 6) Sprzeciw

W razie pewnych uchybień, w szczególności przekroczenia limitu cza-

su kontroli, należy w ciągu trzech dni wnieść sprzeciw, który powoduje zawieszenie czynności kontrolnych. Reguła ta doznaje jednak wyjątków, o czym można przeczytać w dalszej części opracowania.

#### 7) Zakaz jednoczesnych kontroli

Przedsiębiorcę może kontrolować w jednym czasie tylko jeden organ. Zakaz ten nie ma jednak charakteru absolutnego.

#### 8) Trzy ważne słowa

Kontrola może wszystko. Przesłuchiwać świadków, przeglądać dokumenty i zasoby elektroniczne, pobierać próbki, kopie, dokonywać oględzin, wchodzić do wszelkich pomieszczeń. Nie wolno tych czynności utrudniać.

#### 9) Protokół kontroli

Kontrola kończy się protokołem kontroli, stwierdzającym wykryte nieprawidłowości. W terminie 14 dni od dnia jego odebrania należy wnieść zastrzeżenia, wskazując argumenty oraz dowody na ich poparcie.

## **II. PRZEBIEG KONTROLI**

### **1. Kto może kontrolować**

Kontrola podatkowa prowadzona jest przez urzędy skarbowe oraz urzędy kontroli skarbowej, a dokładnie – naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, gdyż to właśnie oni, a nie urzędy, są organami właściwymi w sprawach kontroli podatkowej. Nadto w sprawach z zakresu podatku od nieruchomości kontrole prowadzić mogą wójtowie, burmistrzowie oraz prezydenci miast, którzy są organami podatkowymi I. instancji w zakresie tego podatku. Ich właściwość w sprawach podatkowych ograniczona jest wyłącznie do podatku od nieruchomości.

Naczelnik urzędu skarbowego jest organem, do którego zakresu działania należy:

- 1) ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie lub określanie i pobór należy do innych organów;
- 2) rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych;
- 3) wykonywanie kontroli podatkowej;
- 4) udział i przekazywanie, na zasadach określonych w odrębnych przepisach, dochodów budżetowych między budżetem państwa i budżetami gmin;
- 5) wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych;
- 6) współpraca z szefem Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych w zakresie niezbędnym do realizacji jego zadań ustawowych;
- 7) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

Jest to zatem organ o szerokim zakresie kompetencji, wśród których prowadzenie kontroli podatkowej jest tylko jednym z elementów.

W przeciwieństwie do naczelników urzędów skarbowych, dyrektorzy urzędów skarbowych są organami wyspecjalizowanymi. Organ ten powołany jest do prowadzenia kontroli skarbowej, do której zadań należy:

- 1) 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;
- 2) ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej;
- 3) kontrola źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

- 4) 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;
- 5) kontrola wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków, o których mowa w pkt 4.;
- 6) kontrola prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej;
- 7) audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z innych źródeł zagranicznych, w tym certyfikacja i wydawanie deklaracji zamknięcia, zwany dalej „audytem”;
- 8) badanie celowości w czasie podejmowania decyzji i zgodności z prawem wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym, a w szczególności ujawnianie niedoborów, a także innych szkód w tym mieniu;
- 9) badanie wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa;
- 10) kontrola rzetelności wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji;
- 11) kontrola zgodności wykorzystania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa, z ich przeznaczeniem;
- 12) zapobieganie naruszeniom krajowych przepisów celnych i ich wykrywanie oraz ściganie naruszeń krajowych lub wspólnotowych przepisów celnych przez wykonywanie nadzoru transgranicznego osób, miejsc, środków transportu i towarów oraz dostawy kontrolowanej, w rozumieniu Konwencji sporządzonej na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie wzajemnej pomocy i współpracy między administracjami celnymi, sporządzonej w Brukseli dnia 18 grudnia 1997 r. (Dz. U. z 2008 r. Nr 6, poz. 31);
- 13) kontrola oświadczeń o stanie majątkowym osób – obowiązanych do ich składania – zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach

organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra;

14) badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych i marż handlowych urzędowych – w granicach i na zasadach określonych w odrębnych przepisach;

15) zapobieganie przestępstwom, o których mowa w art. 228-231 Kodeksu karnego, popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych i ich ujawnianie;

16) badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach prawa dewizowego oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej;

17) współdziałanie ze Służbą Celną w zakresie zwalczania przestępstw skarbowych, o których mowa w art. 107 § 1 Kodeksu karnego skarbowego.

Dyrektor urzędu kontroli skarbowej, zwany niekiedy w języku potocznym policją skarbową, jest powołany przede wszystkim do kontroli zgodności postępowania podatników z prawem podatkowym. Do jego zadań nie należy bieżąca obsługa rozliczeń podatkowych. Zadania te są realizowane przede wszystkim poprzez prowadzenie postępowania kontrolnego. Jest to postępowanie odrębne od kontroli podatkowej. W jego trakcie może jednak zostać wszczęta kontrola podatkowa.

W niniejszym opracowaniu omówiona zostanie wyłącznie kontrola podatkowa, prowadzona zasadniczo przez naczelników urzędów skarbowych oraz wójtów, burmistrzów i prezydentów miast, z tym zastrzeżeniem, że wszelkie rozważania mogą znaleźć zastosowanie także wobec kontroli podatkowej przeprowadzonej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej w toku postępowania kontrolnego.

## 2. Cele kontroli podatkowej

Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Ten lakoniczny zapis zawarty w art. 281 § 2 Ordynacji podatkowej (dalej: Op) wyjaśnia jednocześnie istotę tego postępowania.

Przyjęty w Ordynacji podatkowej model kontroli polega na przeprowadzeniu postępowania, które zmierza wyłącznie do stwierdzenia, czy skontrolowany stan faktyczny jest zgodny ze stanem, jaki wynikać powinien przy właściwym stosowaniu przepisów podatkowych. Kontrola podatkowa kończy się na stwierdzeniu, czy stan skontrolowany jest zgodny z prawem. Ewentualne konsekwencje wyciągane są wobec przedsiębiorcy już w innym postępowaniu.

## 3. Przebieg kontroli podatkowej

W typowym stanie faktycznym przebieg kontroli podatkowej powinien składać się z następujących elementów:

- 1) zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli,
- 2) doręczenie upoważnienia do prowadzenia kontroli,
- 3) przeprowadzenie kontroli (zbieranie dowodów),
- 4) zakończenie kontroli poprzez wydanie protokołu kontroli lub wyniku kontroli,
- 5) ewentualne zastrzeżenia do protokołu kontroli.

W praktyce niektóre elementy mogą być modyfikowane lub pomijane przez organ. Wyjątki od typowego przebiegu kontroli zostaną omówione poniżej.

Zakończenie kontroli następuje wydaniem protokołu lub wyniku. Protokół jest dokumentem, w którym organ wskazuje na dostrzeżone u kontrolowa-



nego nieprawidłowości. Wynik kontroli stwierdza zaś, co do zasady, że stan faktyczny jest zgodny z przepisami prawa podatkowego.

W stosunku do protokołu kontrolowany może wnieść zastrzeżenia. Nie jest to środek zaskarżenia prowadzący do instancyjnej rewizji protokołu. Zastrzeżenia wskazywać powinny stanowisko podatnika niezgadzającego się z ustaleniami protokołu. Mogą zostać poparte wnioskami dowodowymi. Na tym kontrola się kończy. W razie stwierdzenia w toku kontroli nieprawidłowości, udokumentowanych protokołem, organ wszczyna postępowanie podatkowe. Nie powtarza ono jednak dowodów zgromadzonych już raz w kontroli, lecz opiera się całkowicie na dowodach i ustaleniach protokołu kontroli.

W praktyce po wydaniu protokołu kontroli i zgłoszeniu zastrzeżeń do tego protokołu przez podatnika kontrola dobiega końca, o ile nie prowadzi się już żadnych dowodów. Konsekwencje wobec podatnika wyciągane są już w postępowaniu podatkowym. W takich wypadkach ma ono na celu wydanie decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe, które w myśl ustaleń kontroli nie zostało wykonane. Z uwagi na to, że organ zgromadził niezbędne dowody już w toku kontroli, krótko po wszczęciu takiego postępowania podatkowego wydawana jest decyzja. Podatnikowi przysługuje prawo wniesienia odwołania od decyzji, a następnie – skargi do sądu administracyjnego od decyzji organu II. instancji.

### **III. PRAWA I OBOWIĄZKI**

#### **1. Podstawa prawna**

Prawa i obowiązki przedsiębiorcy uregulowane są w dwóch aktach prawnych: Ordynacji podatkowej oraz Ustawie o swobodzie działalności gospodarczej (dalej: Usdg). Ordynacja podatkowa, w dziale VI. zatytułowanym Kontrola podatkowa, wskazuje cele kontroli podatkowej, szczegółowe kompetencje organu oraz uprawnienia podatnika. Przepisy te dotyczą

wyłącznie kontroli podatkowej i nie znajdują zastosowania wobec innych rodzajów postępowań (chyba że ustawa wprost tak stanowi).

Z kolei rozdział 5. Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczy wszystkich rodzajów kontroli, jakie mogą być prowadzone wobec przedsiębiorcy. Ustawa ta również określa kompetencje organu oraz uprawnienia podatnika, ale w sposób ogólny, znajdujący zastosowanie wobec wszystkich kontroli. Nie znajdziemy tam odpowiedzi na pytanie, czy kontrolujący może sporządzać kopie dokumentów przedsiębiorcy, gdyż na te pytania odpowiadają ustawy regulujące działanie danego organu. Taką ustawą jest m.in. Ordynacja podatkowa. W Ustawie o swobodzie działalności gospodarczej znajdziemy za to odpowiedzi na pytania, czy kontrola jest prowadzona w siedzibie przedsiębiorcy, jak długo może trwać, czy też jakie prawa ma przedsiębiorca wobec kontroli naruszającej przepisy ustawy.

Wiele regulacji dotyczących kompetencji organu, określonych w Ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, znaleźć można także w Ordynacji podatkowej. Zwykle jednak nie dochodzi do kolizji polegającej na zróżnicowaniu uprawnień przedsiębiorców przez obie ustawy. Najczęściej ustawodawca powielił te same rozwiązania w obu ustawach.

## **2. Kompetencje organu prowadzącego kontrolę**

Omawiając kompetencje organu prowadzącego kontrolę, należy mieć na uwadze, że każdemu uprawnieniu organu do dokonania czynności towarzyszy obowiązek przedsiębiorcy poddania się tej czynności. W tym miejscu omówione zostaną kompetencje organu prowadzącego kontrolę, rozumiane zarówno jako prawo, ale też niekiedy obowiązek dokonania czynności w toku kontroli.

### 1) Zawiadomienie o wszczęciu kontroli

Obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli przewiduje art. 79 ust. 1 Usdg. Samą kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia (art. 79 ust. 3 Usdg).

Obowiązek zawiadomienia doznaje jednak licznych wyjątków, przewidzianych w art. 79 ust. 2 Usdg:

a) kontrola ma zostać przeprowadzona na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej;

b) przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia;

c) kontrola jest przeprowadzana na podstawie przepisów Ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. Nr 169, poz. 1200, z późn. zm. [41]);

d) kontrola jest prowadzona w toku postępowania prowadzonego na podstawie przepisów Ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. Nr 50, poz. 331, z późn. zm. [42]);

e) przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego;

f) przedsiębiorca nie ma adresu zamieszkania lub adresu siedziby lub doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

Również Ordynacja podatkowa przewiduje w art. 282b obowiązek organu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Kolejny przepis, art. 282c Op zawiera kolejne wyjątki od obowiązku zawiadomienia o zamiarze kontroli. I tak, nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli kontrola:

- 
- a) dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług;
  - b) ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
  - c) dotyczy opodatkowania przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
  - d) dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej;
  - e) ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
  - f) zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 284 a § 1 Op;
  - g) ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury;
  - h) dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopalin;

lub jeżeli organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:

- a) został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.) 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;
- b) jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
- c) nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczenie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

## 2) Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli

W myśl art. 79a Usdg, czynności kontrolne mogą być wykonywane przez pracowników organów kontroli po okazaniu przedsiębiorcy albo osobie przez niego upoważnionej legitymacji służbowej upoważniającej do wykonywania takich czynności oraz po doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Regulację bliźniaczą zawiera art. 284 Op. Zasada ta doznaje wyjątku w art. 79a ust. 2 Usdg, który dopuszcza podjęcie kontroli wyłącznie po okazaniu legitymacji służbowej, gdy czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, a także gdy przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego. Również art. 284a Op zawiera zbliżoną regulację.

Treść upoważnienia jest ściśle uregulowana w art. 79a ust. 6 Usdg oraz w art. 283 § 2 Op. W razie wszczęcia kontroli należy niezwykle uważnie zbadać zgodność upoważnienia z treścią tych przepisów. Upoważnienie, które nie spełnia tych wymagań, nie może stanowić podstawy przeprowadzenia kontroli ( art. 79a ust. 7 Usdg oraz art. 283 § 4 Op).

## 3) Obecność kontrolowanego

Czynności kontrolne mogą być prowadzone w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej. Osobą reprezentującą kontrolowanego w toku kontroli może być każda osoba fizyczna. Wyjątki od obowiązku prowadzenia kontroli w obecności kontrolowanego zawiera art. 80 ust. 2 Usdg, który dopuszcza kontrolę pod nieobecność przedsiębiorcy, gdy:

- a) ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej;
- b) przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia;

c) kontrola jest prowadzona w toku postępowania prowadzonego na podstawie przepisów Ustawy z dnia 16 lutego 2007r. o ochronie konkurencji i konsumentów;

d) przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego.

#### 4) Miejsce prowadzenia kontroli

Kontrolę prowadzi się:

a) w siedzibie kontrolowanego lub

b) w miejscu wykonywania działalności (które nie zawsze musi pokrywać się z siedzibą, np. siedzibą spółki z o. o. jest miasto Poznań, w którym siedzibę ma zarząd, zaś fabryka, której właścicielem jest spółka i w której prowadzona jest działalność, znajduje się w Swarzędzu) lub

c) w miejscu przechowywania dokumentacji.

(art. 80a ust. 1 Usdg i 285a Op)

Jeżeli kontrolowany przechowuje księgi poza siedzibą, obowiązany jest zapewnić dostęp do nich organowi.

Nadto kontrolę prowadzi się w godzinach pracy kontrolowanego (art. 80a ust. 1 Usdg). Oznacza to, że przedsiębiorcę wykonującego działalność w godzinach od 22<sup>00</sup> do 6<sup>00</sup> rano można kontrolować wyłącznie w tym czasie.

Za zgodą kontrolowanego czynności kontrolne mogą być przeprowadzone także w siedzibie organu (art. 285b Op oraz art. 80a ust. 2 Usdg).

#### 5) Dokumentowanie przebiegu kontroli

Przedsiębiorca ma obowiązek prowadzenia książki kontroli. Służy ona do rejestrowania liczby kontroli oraz czasu ich trwania (art. 81 Usdg). Należy ją okazać organowi niezwłocznie po wszczęciu kontroli.

6) Uprawnienia organu kontrolującego

Prowadzący kontrolę są uprawnieni, zgodnie z art. 286 Op, do dokonywania następujących czynności:

- a) wstępu na nieruchomość oraz do wszelkich pomieszczeń;
- b) wstępu do lokalu mieszkalnego (w przypadku badania zasadności skorzystania z ulg mieszkaniowych);
- c) oględzin majątku;
- d) przeglądu oraz kopiowania dokumentacji zarówno papierowej, jak i elektronicznej;
- e) zbierania innych niezbędnych materiałów;
- f) legitymowania osób;
- g) żądania przeprowadzenia spisu z natury (tzw. remanentu);
- h) przesłuchiwania;
- i) zasięgania opinii biegłych;
- j) pobierania za pokwitowaniem próbek towaru, akt, ksiąg i dokumentów.

Przedsiębiorca obowiązany jest umożliwić dokonywanie powyższych czynności, w tym także:

- a) umożliwić nieodpłatnie filmowanie, fotografowanie czy rejestrację dźwięku;
- b) przedstawić nieodpłatnie tłumaczenie na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym.

Ponadto kontrolowany ma obowiązek udzielać wszelkich wyjaśnień, dostarczać dokumenty, a także zapewnić kontrolującemu warunki do pracy i w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie (art. 287 § 3 i 4 Op).

W uzasadnionych potrzebach kontrolujący może wezwać organ policji, straży granicznej lub straży miejskiej lub zwrócić się o ich asystę (art. 286a Usdg).

## 7) Czas trwania kontroli

Jak stanowi art. 83 ust. 1 Op, czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać:

- a) 12 dni roboczych (mikroprzedsiębiorcy);
- b) 18 dni roboczych (mali przedsiębiorcy);
- c) 24 dni robocze (średni przedsiębiorcy);
- d) 48 dni roboczych (pozostali przedsiębiorcy).

Zakwalifikowanie do danego rodzaju przedsiębiorcy dokonywane jest w oparciu o zasady wynikające z art. 104-110 Usdg. Kwalifikacja ta zależy od średniorocznego zatrudnienia oraz rocznego obrotu netto.

Powyższe ograniczenia doznają wyjątków, gdy:

- a) umowy międzynarodowe stanowią inaczej;
- b) kontrola jest niezbędna dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa, wykroczenia, przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, lub zabezpieczenia dowodów ich popełnienia;
- c) kontrolę prowadzi się w toku postępowania prowadzonego w oparciu o Ustawę o ochronie konkurencji i konsumentów;
- d) kontrola jest uzasadniona bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska;
- e) kontrola dotyczy zasadności zwrotu podatku VAT;
- f) kontrola jest realizacją obowiązków wspólnotowego prawa o ochronie konkurencji;
- g) kontrola dotyczy tzw. cen transferowych.

(art. 83 ust. 2 Usdg)

Ograniczenie czasu kontroli w danym roku dotyczy kontroli tylko danego organu. W konsekwencji, wobec przedsiębiorcy przez cały rok mogą prowadzić kontrole kolejno inne organy, a dla każdego limit czasu trwania



kontroli liczony będzie odrębnie:

*„Uprawniona jest teza organów podatkowych obu instancji, które wydawały decyzje będące przedmiotem kontroli sądowej, że przepis art. 83 ust. 1 pkt 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wprowadza wyznaczenie norm czasowych, tj. łącznej maksymalnej liczby dni kontroli w jednym roku kalendarzowym przeprowadzonej przez dany organ kontroli. Odmienna interpretacja ww. przepisu prowadziłaby do zablokowania możliwości przeprowadzenia kontroli przez inne uprawnione organy”.*

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 14 września 2011 r. III SA/Wa 247/2011

### **3. Uprawnienia przedsiębiorcy**

#### 1) Wstęp

Rozdział 5. Usdg, podobnie zresztą jak cała ustawa, stanowić miał w założeniu konstytucję przedsiębiorcy. Zawarte tam uprawnienia przedsiębiorcy oraz obowiązki i ograniczenia organów kontroli powinny znajdować zastosowanie do wszystkich kontroli, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej. Przewidziana w ustawie liczba wyjątków skłania do pytania, czy ich ilość nie wypacza ogólnej zasady.

#### 2) Owoc zatrutego drzewa

W myśl art. 77 ust. 6 Usdg, dowody przeprowadzone w toku kontroli z naruszeniem przepisów o kontroli działalności przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wynik kontroli, nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub skarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy. Orzecznictwo interpretuje ten przepis bardzo restrykcyjnie. Wskazuje się, że nie każda czynność organu dokonana z naruszeniem przepisów dyskwalifikuje wynik kontroli. Musi ona mieć istotny wpływ na ten wynik, co znacznie ogranicza zastosowanie tego przepisu. Jest to jednak jedyny jak

dotąd przepis wyrażający zasadę tzw. owocu zatrutego drzewa, zgodnie z którą materiał zebrany niezgodnie z prawem nie może stanowić dowodu. Restrykcyjną wykładnię tego przepisu prezentuje orzecznictwo:

*„Przekroczenie limitów czasowych przewidzianych dla roku kalendarzowego, wynikających z art. 83 u.s.d.g. nie powoduje niemożności prowadzenia kontroli, jak i nie dyskwalifikuje w jakikolwiek sposób czynności dokonanych w tym postępowaniu oraz nie czyni niemożliwym wydania merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie”.*

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2013 r. II FSK 1836/2011

### 3) Pouczenie

W przypadku wszczęcia kontroli po okazaniu legitymacji służbowej kontrolujący ma obowiązek przed podjęciem pierwszej czynności poinformować przedsiębiorcę o jego prawach i obowiązkach. Niestety regulacja ta zawarta w art. 79b Usdg nie jest poparta znaną w innych procedurach sankcją za brak pouczenia w postaci braku możliwości wyciągania negatywnych konsekwencji wobec nieprawidłowo pouczonego przedsiębiorcy.

### 4) Zakaz równoczesnych kontroli

W art. 82 ust. 1 Usdg wprowadzono zakaz prowadzenia więcej niż jednej kontroli wobec przedsiębiorcy w tym samym czasie. Zakaz ten nie obejmuje przypadków, gdy:

- a) ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej;
- b) przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia;
- c) kontrola jest prowadzona w toku postępowania prowadzonego na podstawie przepisów Ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów;

d) przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego;

e) kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu;

f) przeprowadzenie kontroli jest realizacją obowiązków wynikających z przepisów prawa wspólnotowego o ochronie konkurencji lub przepisów prawa wspólnotowego w zakresie ochrony interesów finansowych Wspólnoty Europejskiej;

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

h) kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków poniesionych w związku z budową pierwszego własnego mieszkania.

## 5) Prawo uczestnictwa w czynnościach

Kontrolowany powinien zostać powiadomiony o miejscu i terminie przesłuchań świadków z co najmniej trzydniowym wyprzedzeniem (art. 289 § 1 Op). Przepisu tego nie stosuje się, jeżeli kontrolowany lub osoba go reprezentująca są nieobecne, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu (art. 289 § 2 Op).

## 6) Prawo do wniesienia sprzeciwu

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej przyznaje kontrolowanemu przedsiębiorcy prawo wniesienia sprzeciwu wobec czynności podjętych z naruszeniem:

a) obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli (art. 79 Usdg);

- b) obowiązku okazania upoważnienia (art. 79a Usdg);
- c) obowiązku poinformowania kontrolowanego o jego uprawnieniach i obowiązkach (art. 79b Usdg);
- d) prawa uczestnictwa kontrolowanego w kontroli (art. 80 ust. 1 i 2 Usdg);
- e) zakazu kontroli jednoczesnych (art. 82 ust. 1 Usdg);
- f) ograniczeń czasu trwania kontroli (art. 83 ust. 1 i 2 Usdg).

Jak stanowi art. 84c Usdg, sprzeciw wnosi się w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli lub dnia, w którym nastąpiło przekroczenie czasu jej trwania, do organu kontrolującego. Wniesienie sprzeciwu wstrzymuje czynności kontrolne. W terminie 3 dni roboczych organ wydaje postanowienie o wstrzymaniu lub kontynuowaniu kontroli. Na rozstrzygnięcie to przysługuje zażalenie, również wnoszone w terminie 3 dni roboczych.

Sprzeciw nie jest dopuszczalny, gdy organ powołuje się na konieczność przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Przy odpowiednim wnoszeniu sprzeciwów przedsiębiorca byłby w stanie całkowicie sparaliżować czynności kontrolne. Należy jednak pamiętać, że organ zawsze dysponuje możliwością powołania się na konieczność przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

#### **4. Szczegółowy przebieg kontroli**

##### **1) Zawiadomienie o wszczęciu kontroli:**

a) obowiązek zawiadomienia doznaje licznych wyjątków, stąd dopuszczalne jest wszczęcie kontroli bez zawiadomienia.

## 2) Okazanie upoważnienia:

a) należy skrupulatnie badać treść upoważnienia, gdyż jego nieprawidłowości uniemożliwiają prowadzenie czynności kontrolnych;

b) upoważnienie wskazuje na czas, do którego go udzielono – jego przekroczenie uniemożliwia dalsze czynności kontrolne, niezależnie od ogólnego limitu czasu trwania kontroli;

c) istnieją liczne wyjątki od obowiązku okazania upoważnienia; w takich wypadkach kontrola rozpoczyna się od okazania legitymacji służbowej.

## 3) Czynności kontrolne:

a) kontrolujący muszą dokonać odpowiednich wpisów do książki kontroli, w przeciwnym razie nie można przystąpić do czynności kontrolnych;

b) kontrolowany musi umożliwić organowi dokonywanie czynności kontrolnych; utrudnianie kontroli podatkowej jest przestępstwem skarbowym;

c) kontrolowany może uczestniczyć we wszystkich czynnościach; warto wyznaczyć osobę, która będzie reprezentować kontrolowanego podczas tych czynności.

## 4) Protokół kontroli lub wynik kontroli.

## 5) Zastrzeżenia do protokołu kontroli:

a) wobec treści protokołu kontroli kontrolowany może wnieść do organu zastrzeżenia w terminie 14 dni od dnia odebrania protokołu; mogą one zawierać wnioski dowodowe.

## 5. Błędy podczas kontroli

### 1) Najczęstsze błędy przedsiębiorcy:

#### a) Zakres kontroli

To, że kontrolowane jest wykonywanie obowiązków w zakresie podatku od towarów i usług w I. kwartale roku 2013, nie oznacza, że zakres kontroli nie może ulec rozszerzeniu. W stosunku do innych okresów i innych podatków nie należy sprzeciwiać się czynnościom kontrolnym, o ile rozszerzeniu uległa treść upoważnienia. Nie można też skutecznie paraliżować rozszerzenia zakresu kontroli.

#### b) Zbieranie dowodów

Nie można odmówić wydania dokumentacji, powołując się na to, że dotyczy ona innego roku podatkowego niż objęty kontrolą. To kontrolujący oceni, czy materiał dotyczy zakresu kontroli. Przeciwdstawianie się może być postrzegane w skrajnych wypadkach jako utrudnianie kontroli.

#### c) Czas kontroli w roku

Dopiero co ukończona kontrola Inspekcji Transportu Drogowego nie wyłącza możliwości wszczęcia kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego. Roczny limit czasu trwania kontroli dotyczy tylko poszczególnych organów.

#### d) Czas jednej kontroli

Czas liczymy jako liczba dni faktycznie prowadzonych czynności kontrolnych. Nie stanowi formalnego uchybienia prowadzenie kontroli przez kilka miesięcy, jeżeli liczba dni faktycznie prowadzonych w siedzibie przedsiębiorcy czynności nie przekroczy ustawowego limitu.

#### e) Tzw. krzyżówka

Kontrolujący może, celem potwierdzenia prawidłowości działań podatnika, przeprowadzić czynności sprawdzające u jego kontrahentów biznesowych.

Czynności te są podejmowane jednak poza kontrolą podatkową i nie są brane pod uwagę przy obliczaniu czasu trwania kontroli.

2) Najczęstsze błędy kontrolującego:

a) Przedawnienie

Zobowiązania podatkowe przedawniają się po upływie 5 lat. Przedawnienie zobowiązania nie należy, wbrew obiegowym opiniom, do rzadkości. Do przedawnienia może dojść także w toku kontroli, gdyż ta nie przerywa biegu terminu przedawnienia. Fakt ten winien być wzięty pod uwagę z urzędu i skutkować winien umorzeniem postępowania.

b) Zakres upoważnienia

Niekiedy dochodzi do błędów w upoważnieniu lub przekroczenia jego zakresu. W takich wypadkach organ winien odstąpić od czynności do czasu uzyskania nowego upoważnienia.

## **IV. ZAKOŃCZENIE**

1) Podstawa prawna:

a) Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2 lipca 2004 r. (Dz. U. Nr 173, poz. 1807).

b) Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. Nr 137, poz. 926).

2) Wzór pisma: **SPRZECIW NA CZYNNOŚCI KONTROLNE**

Jan Kowalski  
ul. Nowa 2  
60-000 Poznań  
NIP: 555-444-33-22

Poznań, dnia 22 maja 2014 roku

Naczelnik Urzędu Skarbowego  
Poznań Nowe Miasto  
ul. Warszawska 183/185  
Poznań

Wnoszę sprzeciw na czynności kontroli podatkowej w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Poznań Nowe Miasto (nr upoważnienia XXYY11223344), w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące styczeń – grudzień 2013 roku.

W dniu 6 maja 2014 roku, po uprzednim doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, okazano mi upoważnienie i wszczęto kontrolę podatkową. W dniu 22 maja 2014 roku Inspektor prowadzący kontrolę zażądał przedstawienia przeze mnie faktur sprzedaży dokonanej w kontrolowanym okresie na rzecz firmy X. Odmówiłem ich przedłożenia z uwagi na fakt, że kontrola podatkowa powinna zakończyć się zgodnie z art. 83 ust. 1 pkt 1 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej po 12 dniach roboczych. Dokonując czynności w dniu 22 maja, Inspektor przekroczył więc czas trwania kontroli, a czynności organu dokonywane po terminie kontroli są nieważne.

Wobec powyższego wnoszę sprzeciw na czynności kontrolne organu i domagam się doręczenia protokołu kontroli z datą jej zakończenia zgodną z limitem czasu trwania kontroli określonym w przepisach ustawy.

Jan Kowalski



Związek Przedsiębiorców i Pracodawców | [www.zpp.net.pl](http://www.zpp.net.pl)

Adwokacka Spółka Partnerska Grzybkowski Guzek Jackowski | [www.grzybkowski-guzek.pl](http://www.grzybkowski-guzek.pl)

Wydawnictwo WEI

© Copyright by Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa 2014