

WPROWADZENIE

Fundamentalnym założeniem wykonywania działalności gospodarczej w Polsce jest zasada wolności jej prowadzenia, wynikająca z art. 20 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78, poz. 483, ost. zm. Dz. U. z 2006 r., nr 200, poz. 1471) który stanowi, iż ustroj gospodarki rynkowej Rzeczypospolitej Polskiej opiera się na trzech instytucjonalnych filarach, z których jako pierwszy wymienia swobodę działalności gospodarczej.

Zasadę tę wprowadziły do ustawodawstwa polskiego przepisy prawa działalności gospodarczej, następnie została ona podtrzymana w art. 6 ustawy z dnia 22 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r., nr 155, poz. 1095, ost. zm. Dz. U. z 2009 r., nr 18, poz. 97), w myśl którego, podejmowanie, zakończenie i wykonywanie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach, z zachowaniem warunków określonych przepisami prawa. Swoboda działalności gospodarczej musi być zatem realizowana na gruncie obowiązującego prawa.

Art. 2 ww. ustawy przewiduje, iż działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopaliny ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej wiąże działalność gospodarczą z podmiotowością w sferze stosunków gospodarczych. Przedsiębiorcą, w świetle ustawy, jest zatem osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą.

Przedsiębiorcą, a więc podmiotem różnego rodzaju praw i obowiązków, jest tylko ten, kto prowadzi działalność gospodarczą, czyniąc to we własnym imieniu. Przedsiębiorcą może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną. Do tej ostatniej grupy przedsiębiorców mogą należeć nie tylko osobowe spółki prawa handlowego, ale również wszystkie te podmioty, które na mocy przepisów ustawy wyposażone są w zdolność prawną. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej (art. 4 ustawy).

Działalność gospodarcza prowadzona przez przedsiębiorców musi oczywiście podlegać kontroli. Kontroli działalności przedsiębiorcy oraz warunkom jej wykonywania ustawodawca poświęcił rozdział 5 ww. ustawy. W polskim systemie prawnym istnieje wiele różnych instytucji, które mogą poddać kontroli działalność gospodarczą przedsię-

biocy. Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców prowadzona jest na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Sprawdzenie natomiast sposobu wywiązywania się przez podatników z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego podlega kontroli wykonywanej przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Dotyczy to wszystkich rodzajów obowiązków wynikających z przepisów prawa materialnego – tj. zarówno obowiązku podstawowego, czyli zobowiązania do zapłaty podatku, jak również pozostałych obowiązków instrumentalnych.

Oczywiście nie jest to korzystna sytuacja dla podatników. Tylko dokładana analiza regulacji prawnych dotyczących kontroli przedsiębiorców, kontroli podatkowej oraz kontroli skarbowej, pozwala odnaleźć się wśród tak dużej ilości różnych przepisów regulujących zasady kontroli przedsiębiorców.

Jak należy postępować będąc poddanym określonej procedurze kontrolnej?

Znajomość regulacji prawnych dotyczących kontroli przedsiębiorcy, określających zasady prowadzenia kontroli podatkowej oraz kontroli skarbowej jest zatem niezwykle istotna. W obowiązującym porządku prawnym wszystkie organy kontrolne mogą działać wyłącznie w granicach i na podstawie prawa. W wyniku przeprowadzenia czynności kontrolnych następuje najczęściej ingerencja w sferę praw osobistych i majątkowych kontrolowanych podmiotów.

Zgodność z prawem zachowań przedsiębiorców i podatników nie pociąga za sobą dalszych konsekwencji prawnych. Stwierdzenie natomiast ich niezgodności zobowiązuje organy kontrolne do podjęcia działań mających na celu usunięcie niezgodności lub ich skutków, czyli skłonienie przedsiębiorcę i podatnika do wykonania ciężących na nim obowiązków.

Wykaz skrótów

o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60)
uoks	ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t. j. Dz. U. z 2004 r., nr 8, poz. 65)
usdg	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t. j. Dz. U. z 2007 r., nr 175, poz. 1175)
Kc	Ustawa z dnia kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r., nr 16, poz. 93)
kpa	Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r., nr 98, poz. 1071)
pdf	Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2000 r., nr 80, poz. 350)
pdp	Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2000 r., nr 54, poz. 654)
VAT	Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r., nr 54, poz. 535)
kks	Ustawa z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. z 2007 r., nr 111, poz. 765)
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
TK	Trybunał Konstytucyjny
SN	Sąd Najwyższy

ROZDZIAŁ I

Procedury kontrolne

W obowiązującym porządku prawnym przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą może zostać poddany procedurze kontroli uregulowanej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, postępowaniu podatkowemu prowadzonemu przez organy podatkowe oraz postępowaniu kontrolnemu prowadzonemu przez organy kontroli skarbowej. Organ podatkowy może również prowadzić tzw. czynności sprawdzające oraz w ich ramach kontrolę krzyżową zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, natomiast organ kontroli skarbowej może także prowadzić kontrolę krzyżową na podstawie ustawy o kontroli skarbowej.

1. Kontrola działalności przedsiębiorcy – ustawa o swobodzie działalności gospodarczej

Ostatnia nowelizacja ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wprowadziła z dniem 7 oraz 31 marca 2009 r. zasadnicze zmiany i zupełnie nowe uregulowania prawne w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców. Zasady kontroli przedsiębiorcy określa rozdział 5 ustawy, w postanowieniach **art. 77** – **art. 84d usdg**. Kontrola działalności gospodarczej

przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych.

W przepisach ustawy pojawiły się nowe rozwiązania prawne, m.in. instytucja zawiadomienia przedsiębiorcy o zamiarze wszczęcia kontroli; ustawodawca wprowadził również zasadę, zgodnie z którą, kontrolę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanego lub miejscu wykonywania działalności gospodarczej; zmieniły się także postanowienia ustawy dotyczące czasu trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym (*o czym szczegółowo w dalszej części opracowania*).

2. Procedury kontrolne prowadzone przez organy podatkowe

Organ podatkowy prowadzi obowiązujące procedury kontrolne na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r., nr 8, poz. 60, ost. zm. Dz. U. z 2009 r., nr 44, poz. 362), dalej o.p.

2.1. Kontrola podatkowa

Podstawową procedurą kontrolną przewidzianą przez ustawodawcę w przepisach Ordynacji podatkowej jest kontrola podatkowa. Przebieg postępowania prowadzonego w ramach **kontroli podatkowej** regulują przepisy działu VI ordynacji. Kontrolę podatkową przeprowadzają organy podatkowe u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi” (art. 218 §1 o.p.). Regulację prawną kontroli podatkowej wyznaczają przepisy **art. 281–292 o.p.** Po zakończeniu kontroli podatkowej organ podatkowy może przeprowadzić postępowanie podatkowe, które zakończy się wydaniem decyzji.

2.2. Postępowanie podatkowe

Postępowanie podatkowe to procedura kontrolna przewidziana przepisami działu IV ustawy Ordynacja podatkowa. Jest ono prowadzone **w celu zapewnienia prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych**, określonych w przepisach materialnego prawa podatkowego. Przepisy ww. ustawy o postępowaniu podatkowym regulują prawa i obowiązki uczestników postępowania podatkowego oraz zasady, jakimi organy muszą się kierować, począwszy od wszczęcia postępowania po wydanie decyzji w sprawie i ewentualne postępowanie odwoławcze. Ustawodawca uregulował postępowanie podatkowe w postanowieniach **art. 120–271 o.p.**

2.3. Czynności sprawdzające

Odrębną procedurą kontrolną uregulowaną w przepisach Ordynacji podatkowej są tzw. **czynności sprawdzające**, którym ustawodawca poświęcił dział V ww. ustawy, w ramach regulacji **art. 272–280 o.p.**

Czynności sprawdzające mogą być przeprowadzone wyłącznie przez organy podatkowe. *„Czynności te prowadzone są przez organ podatkowy niezależnie i w trybie odrębnym od kontroli podatkowej, a także postępowania podatkowego”* (wyrok WSA z 13 kwietnia 2004 r., I SA/Łd 620/03).

Czynności sprawdzające związane są przede wszystkim z zobowiązaniami podatkowymi, powstającymi z dniem zaistnienia określonych zdarzeń, z którymi ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania.

Zgodnie z przepisami ustawy, **czynności sprawdzające mają na celu:**

- ▶ sprawdzenie terminowości składania deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków oraz przyczyn niezłożenia deklaracji, pomimo istnienia obowiązku jej złożenia;
- ▶ stwierdzanie poprawności dokumentów pod względem formalnym i rachunkowym;
- ▶ ustalanie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami poprzez:

- sprawdzenie dokumentów uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych,
- pozyskiwanie informacji od banków i innych instytucji finansowych, pozwalających na uprawdopodobnienie, że zdarzenia stanowiące podstawę do skorzystania z ulgi podatkowej nie były finansowane z dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach,
- zweryfikowanie zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji oraz innych dokumentów, potwierdzających poniesienie wydatków na cele mieszkaniowe lub inwestycyjne.

UWAGA!!!

USTALENIA DOKONANE PRZEZ ORGAN PODATKOWY W TRAKCIE DOKONYWANIA CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCYCH MOGĄ DOPROWADZIĆ DO WSZCZĘCIA KONTROLI PODATKOWEJ LUB POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO.

2.4. Kontrola krzyżowa w ramach czynności sprawdzających

Organy podatkowe na podstawie **art. 274c o.p.** mogą również przeprowadzić tzw. **kontrolę krzyżową w ramach czynności sprawdzających**. Czynności te przeprowadzane są z urzędu. Są one podejmowane w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową.

W ramach kontroli krzyżowej organ podatkowy może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności.

Z chwilą wszczęcia kontroli krzyżowej u kontrahenta uzyskuje on status kontrolowanego, przysługują mu wszelkie prawa kontrolowanego i obciążają go wszelkie obowiązki.

UWAGA!!!

DO WSZCZĘCIA KONTROLI KRZYŻOWEJ WYMAGANE JEST ODRĘBNE UPOWAŻNIENIE, W KTÓRYM MUSI BYĆ OKREŚLONE, ŻE KONTROLA SWOIM ZAKRESEM OBEJMUJE OKREŚLONE TRANSAKCJE GOSPODARCZE ZAWARTE Z KONTRAHEM PODATNIKA. KONTROLA KONTRAHENTA W TYM TRYBIE POWODUJE, IŻ ORGAN PODATKOWY MOŻE JEDYNIIE ZAŻĄDĄĆ DOKUMENTACJI KONTRAHENTA POTWIERDZAJĄCEJ PRZEPROWADZONE TRANSAKCJE.

Ustalenia w zakresie kontroli krzyżowej u kontrahenta stanowią dowód w kontroli podatkowej prowadzonej w sprawie podatnika.

3. Procedury kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej

Organy kontroli skarbowej prowadzą tzw. kontrolę skarbową na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz. U. z 2004 r.,

nr 8, poz. 65, ost. zm. Dz. U. z 2009 r., nr 18, poz. 97), dalej uoks. Przepisy prawa formalizują kontrolę skarbową odrębnie. To szczególnie rodzaj postępowania kontrolnego, prowadzony przez wyspecjalizowane organy państwowe.

3.1. Postępowanie kontrolne

Postępowanie kontrolne zostało uregulowane przez ustawodawcę w rozdziale 3 ustawy o kontroli skarbowej w regulacjach **art. 12–35. Zakres kontroli skarbowej jest znacznie szerszy niż zakres kontroli podatkowej.** Kontrola skarbowa przede wszystkim służy ochronie interesów Skarbu Państwa. Zadania kontroli skarbowej realizowane są obecnie w dwóch formach:

- postępowania kontrolnego, w ramach którego przeprowadza się kontrolę podatkową oraz
- wywiadu skarbowego.

Organ kontroli skarbowej nie ma możliwości przeprowadzenia postępowania podatkowego. **Postępowanie kontrolne kończy się wydaniem decyzji lub wyniku kontroli.** Po zakończeniu postępowania kontrolnego nie przeprowadza się postępowania podatkowego. Decyzja wydana w postępowaniu kontrolnym to decyzja wydana w pierwszej instancji, kończąca postępowanie na tym etapie. Możliwość wzruszenia tego rozstrzygnięcia następuje na zasadach i w trybie przewidzianym przez ustawę o kontroli skarbowej.

3.2. Kontrola podatkowa

Jak wynika z brzmienia **art. 13 ust. 3 uoks** organ kontroli skarbowej może w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić **kontrolę podatkową.** Powyższa regulacja wynika z faktu, iż postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej oraz kontrola podatkowa uregulowana w przepisach działu VI Ordynacji podatkowej zostały przez ustawodawcę zunifikowane. Kontrola podatkowa stanowi obecnie etap postępowania kontrolnego, prowadzonego przez organy kontroli skarbowej. Kontrola ta toczy się zatem w ramach postępowania kontrolnego, a jej zakres prawny wyznaczają przepisy art. 281–292 o.p.

W zakresie nieuregulowanym w ustawie o kontroli skarbowej, do tego postępowania stosuje się m.in. przepisy działu IV „Postępowanie podatkowe” (art. 31 ust. 1 uoks). Kontrola podatkowa, może natomiast choć nie musi, stanowić etap postępowania kontrolnego. Organ kontroli skarbowej nie może zatem przeprowadzić wyłącznie kontroli podatkowej (bez postępowania kontrolnego).

3.3. Kontrola krzyżowa

Możliwość przeprowadzenia **kontroli krzyżowej** przez organ kontroli skarbowej wyznacza regulacja **art. 13b uoks.** Zgodnie z ww. normą prawną, **inspektor w związku z prowadzonym u kontrolowanego postępowaniem**