

Maciej Etel

Uniwersytet w Białymstoku, Polska

etel.m@uwb.edu.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-1740-4688>

Sprzeciw od czynności kontrolnych jako szczególny środek ochrony przedsiębiorcy

Objection to Inspection Activities as a Special Legal Instrument for Protection of the Entrepreneur

Abstract: Objection to inspection activities is a special legal instrument that allows an entrepreneur to react in a situation where inspection activities have been undertaken and conducted in violation of the regulations governing the rules and procedures for such inspections of business activities. This study analyses this instrument, in particular the possibility of filing an objection and exclusions in this regard, authorized entities, the issue of quasi-objections, the effects that the objection causes or may cause, the rules of procedure for the filing and resolution of the objection, as well as the issues of complaints against the decision to continue controlling activities and complaints to the administrative court. In addition to the analysis of legal provisions creating the normative construction of objection to inspection activities, the study includes related assessments, conclusions and findings of doctrine and jurisprudence. The study answers the question of whether an objection to inspection activities is an effective and available instrument to protect the entrepreneur in a situation where inspection activities are conducted in violation of regulations.

Keywords: entrepreneurs, entrepreneur law, inspections, inspection authority, objections

Słowa kluczowe: przedsiębiorca, prawo przedsiębiorców, kontrola, organ kontroli, sprzeciw

Wprowadzenie

Sprzeciw od czynności kontrolnych jest szczególnym środkiem prawnym pozwalającym przedsiębiorcy reagować w sytuacji podjęcia i prowadzenia czynności

kontrolnych z naruszeniem przepisów regulujących zasady i tryb kontroli działalności gospodarczej¹.

Jest to środek prawny ukierunkowany na ochronę przedsiębiorcy poprzez zapewnienie możliwości weryfikowania działań organów kontroli, ograniczenia uznaniowości i dowolności ich zachowań, wymagający prowadzenia kontroli w sposób rzetelny i profesjonalny, a jednocześnie dostrzegający interes przedsiębiorcy jako podmiotu kontrolowanego². Szczególny charakter sprzeciwu od czynności kontrolnych przejawia się zaś w tym, iż jest on jedynym bezpośrednim i samodzielnym instrumentem prawnym służącym zaskarżaniu czynności kontrolnych ukierunkowanym na ochronę prawną przedsiębiorcy przed ingerencją w sferę jego praw i wolności na etapie kontroli³.

Sprzeciw od czynności kontrolnych funkcjonuje w systemie prawa krajowego od 2009 r. – został wprowadzony na podstawie art. 1 pkt 20 ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁴. W aktualnym stanie prawnym znajduje umocowanie w art. 59 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁵.

Niniejsze opracowanie poświęcone jest analizie tego szczególnego środka ochrony przedsiębiorcy, uwzględniającej możliwość wniesienia sprzeciwu i wyłączenia w tym zakresie, krąg podmiotów uprawnionych, problematykę quasi-sprzeciwów, skutki, jakie wywołuje bądź może wywoływać sprzeciw, reguły postępowania w sprawie złożenia i rozstrzygnięcia sprzeciwu, a także kwestię zażaleń na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych oraz skarg do sądu administracyjnego.

Poza przepisami prawnymi kreującymi konstrukcję normatywną sprzeciwu od czynności kontrolnych analiza uwzględni również oceny, wnioski i ustalenia doktryny oraz judykatury.

Opracowanie zmierza do odpowiedzi na pytanie: czy sprzeciw od czynności kontrolnych w konstrukcji przyjętej w art. 59 u.p.p. stanowi wystarczająco efektywny i dostępny środek ochrony przedsiębiorcy w sytuacji podjęcia i prowadzenia czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów?

1 Por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2012 r., I GSK 698/11, LEX nr 1215510.

2 O funkcji ochronnej, kontrolnej i porządkującej sprzeciwu od czynności kontrolnych jako środka prawnego zob. D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, Warszawa 2021, s. 249–254.

3 *Ibidem*, s. 238–241; D. Szafranski, *Standardy kontroli*, „*Studia Iuridica*” 2011, nr 53, s. 273–275; A. Hołda-Wydrzyńska, *Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy*, (w:) R. Blicharz (red.), *Przedsiębiorca. Zagadnienia wybrane*, Katowice 2017, s. 230–231; zob. wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., II OSK 2633/14, LEX nr 2106706; uchwała (7) NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, LEX nr 1408525; wyrok TK z dnia 20 grudnia 2017 r., SK 37/15, LEX nr 2410628.

4 Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r., Nr 18, poz. 97).

5 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.) – dalej u.p.p.

1. Możliwość wniesienia sprzeciwu i podmiot uprawniony do wniesienia sprzeciwu

1.1. Możliwość wniesienia sprzeciwu

Już na wstępie należy podkreślić, iż możliwość przedsiębiorcy do skorzystania z analizowanego środka ochrony jest ograniczona.

Art. 59 ust. 1 u.p.p. stanowi wprost, iż przedsiębiorca może wnieść sprzeciw wyłącznie wobec podjęcia i wykonywania przez organ kontroli czynności z naruszeniem:

- 1) zasady zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o której mowa w art. 48 u.p.p.,
- 2) zasady profesjonalnego wszczęcia i prowadzenia kontroli, o której mowa w art. 49 u.p.p.,
- 3) zasady prowadzenia czynności kontrolnych w obecności przedsiębiorcy, osoby przez niego upoważnionej lub pracownika przedsiębiorcy, o której mowa w art. 50 ust. 1 i 5 u.p.p.,
- 4) zasady przeprowadzania kontroli w siedzibie przedsiębiorcy lub w miejscu wykonywania działalności gospodarczej oraz w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, o której mowa w art. 51 ust. 1 u.p.p.,
- 5) zakazu równoczesnego podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 54 ust. 1 u.p.p.,
- 6) zasady ograniczonego czasu trwania kontroli, o której mowa w art. 55 ust. 1–2 u.p.p.,
- 7) zasady wyłączenia możliwości przeprowadzenia ponownej kontroli przez ten sam organ kontroli, o której mowa w art. 58 u.p.p.

Ponadto art. 59 ust. 2 u.p.p. *expressis verbis* wyłącza możliwość wniesienia przez przedsiębiorcę sprzeciwu od czynności kontrolnych. Zgodnie z tym przepisem wniesienie sprzeciwu nie jest dopuszczalne, gdy:

- 1) organ przeprowadza kontrolę, uznając, że jej przeprowadzenie jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia i z tego względu odstąpił od (dopuszczył się naruszenia):
 - a) zasady zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli – na podstawie art. 48 ust. 11 pkt 2 u.p.p.,

- b) zasady prowadzenia czynności kontrolnych w obecności przedsiębiorcy, osoby przez niego upoważnionej lub pracownika przedsiębiorcy – na podstawie art. 50 ust 2 pkt 2 u.p.p.,
 - c) zakazu równoczesnego podejmowania i prowadzenia więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy – na podstawie art. 54 ust. 1 pkt 2 u.p.p.,
 - d) zasady ograniczonego czasu trwania kontroli – na podstawie art. 55 ust. 2 pkt 2 u.p.p.;
- 2) organ przeprowadza kontrolę przedsiębiorców wykonujących konkretny rodzaj działalności gospodarczej lub w zakresie konkretnego jej obszaru i podejmowanych w jego obrębie działań uregulowanych w odrębnych ustawach szczególnych⁶, do których na mocy art. 62 u.p.p. nie stosuje się zasad kontroli przedsiębiorcy określonych w u.p.p., tj. działalności gospodarczej przedsiębiorców w zakresie:
- a) objętym kontrolą związaną z obejmowaniem towarów procedurą celną i powrotnym wywozem, dokonywaną w urzędzie celno-skarbowym albo miejscu wyznaczonym lub uznanym przez organ celny albo graniczną kontrolą fitosanitarną,
 - b) objętym kontrolą środków ochrony roślin wprowadzanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - c) objętym kontrolą przemieszczających się środków transportu, osób z nich korzystających oraz towarów nimi przewożonych,
 - d) obejmującym zakup produktów lub usług sprawdzającym rzetelność usługi,
 - e) obejmującym sprzedaż dokonywaną poza punktem stałej lokalizacji (sprzedaż obwoźna i obnośna na targowiskach),
 - f) w zakresie objętym nadzorem weterynaryjnym⁷.

Obwarowanie sprzeciwu materialnymi przesłankami pozytywnymi (art. 59 ust. 1 u.p.p.) przy jednoczesnym braku materialnych przesłanek negatywnych (art. 59 ust. 2 u.p.p.) trudno ocenić pozytywnie.

Zawężenie możliwości wystąpienia ze sprzeciwem wyłącznie do okoliczności wskazanych w art. 59 ust. 1 u.p.p. z pewnością nie wyczerpuje przypadków, w których przedsiębiorcy potrzebują i oczekują ochrony przed działaniami organu kon-

6 A. Żywicka, Komentarz do art. 59, (w:) L. Bielecki, J. Gola, K. Horubski, K. Kokocińska, E. Komierzyńska-Orlińska, A. Żywicka, Komentarz do ustawy – Prawo przedsiębiorców, (w:) Konstytucja biznesu. Komentarz, Warszawa 2019, s. 234.

7 Art. 59 ust. 2 w zw. z art. 62 u.p.p.; zob. D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 278–279.

troli negatywnie wpływającymi na kontrolowanego⁸. Jest to ważne, gdyż w rezultacie inne okoliczności niż przewidziane w art. 59 ust. 1 u.p.p., nawet zasadnie podnoszone przez przedsiębiorcę jako naruszenia i nieprawidłowości kontroli, nie będą identyfikowane jako sprzeciw, a więc nie będą wywoływały skutków właściwych dla sprzeciwu i nie będą miały wpływu na bieżący przebieg postępowania kontrolnego⁹.

Dodatkowo, zastrzeżenie w art. 59 ust. 2 u.p.p. materialnych przesłanek negatywnych wyłączających dopuszczalność wniesienia sprzeciwu, nawet jeżeli wydaje się racjonalne i znajdujące uzasadnienie w ważnym interesie publicznym¹⁰, z perspektywy przedsiębiorcy może czynić sprzeciw środkiem niedostępnym, pozornym, niepewnym i niezrozumiałym, którego zastosowanie uzależnione jest od uznania i subiektywnej opinii organu – a więc skrajnie różnym od pierwotnej potrzeby ukonstytuowania sprzeciwu jako podstawowego i dostępnego środka ochrony przedsiębiorcy¹¹.

Niestety, kwestii zasadności bądź celowości ograniczenia możliwości przedsiębiorcy do skutecznego wystąpienia ze sprzeciwem oraz wątpliwości wynikających z tego rozwiązania nie wyjaśnia legislator.

1.2. Podmiot uprawniony do wniesienia sprzeciwu

Sprzeciw od czynności kontrolnych stanowi środek ochrony przedsiębiorcy gwarantowany przepisami u.p.p. W konsekwencji oznacza to, iż sprzeciw może wnieść przedsiębiorca w rozumieniu art. 4 ust. 1 tego aktu – a więc osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą¹². Twierdzenie to jest powszechne i aprobowane – znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 59 ust. 1 u.p.p., a także poglądach doktryny i judykatury.

Warto jednak zauważyć, że nie ma przeszkód formalnych, aby w imieniu przedsiębiorcy sprzeciw wnosił także jego pełnomocnik lub osoba upoważniona do repre-

8 Zob. D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 277–278; A. Hołda-Wyrzyńska, *Środki ochrony prawnej*, (w:) R. Blicharz (red.), *Kontrola przedsiębiorcy*, Warszawa 2013, s. 140–142.

9 Zob. D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 277–278; A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 96.

10 W opinii Autora można przyjąć, iż negatywne przesłanki materialne dopuszczalności sprzeciwu wynikają z potrzeby ochrony ważnego interesu publicznego przed działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Jako ważny interes publiczny można bowiem rozumieć przeprowadzenie kontroli niezbędnej dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia. Analogicznie w przypadku okoliczności wynikających z wyłączeń na mocy art. 62 u.p.p., które związane są z szeroko rozumianą ochroną środowiska.

11 Zob. C. Banasiński, M. Bychowska, *Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 1, s. 48.

12 Zgodnie z art. 3 u.p.p. działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

zentowania przedsiębiorcy w toku kontroli, jeżeli pełnomocnictwo lub upoważnienie nie stanowią inaczej¹³. Sprzeciw nie może być natomiast wniesiony przez tzw. podmiot trzeci działający bez stosownego upoważnienia lub pełnomocnictwa ani przez innego przedsiębiorcę nawet w przypadku działania podjętego w interesie kontrolowanego przedsiębiorcy¹⁴.

Ważne jest też ustalenie wypracowane w judykaturze, iż sprzeciw może wnieść wyłącznie przedsiębiorca, wobec którego podjęto czynności kontrolne – sprzeciw można wnieść bowiem tylko w czasie trwania postępowania kontrolnego, gdyż tylko wtedy można orzec o odstąpieniu od czynności kontrolnych bądź o kontynuowaniu tych czynności, a tym samym nie jest możliwe wniesienie sprzeciwu ani przed podjęciem kontroli, ani po jej zakończeniu¹⁵.

Konkludując, ustalenie, że sprzeciw może wnieść wyłącznie przedsiębiorca w rozumieniu art. 4 ust. 1 u.p.p., wobec którego podjęto czynności kontrolne, jest konkretne i precyzyjne. Niemniej jednak warto mieć na uwadze, że definicja legalna pojęcia przedsiębiorca z art. 4 u.p.p.¹⁶ nie jest niezawodna i powoduje trudności interpretacyjne. Ponadto nadal nieuregulowana (nierozstrzygnięta) pozostaje możliwość wystąpienia ze sprzeciwem wobec czynności kontrolnych m.in. przez podmioty wykonujące działalność formalnie niegospodarczą, o której mowa w art. 5 u.p.p., przez przedsiębiorców wykonujących działalność gospodarczą, do której na mocy art. 6 u.p.p. nie stosuje się przepisów tego aktu, przez podmioty wykonujące we własnym imieniu działalność gospodarczą, lecz nielegitymujące się w tym zakresie wpisem legalizacyjnym, a także innych podmiotów bądź rodzajów działalności gospodarczej, wobec których wyłączono właściwość u.p.p. na podstawie przepisów ustaw odrębnych¹⁷.

13 Zob. D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 271; A. Żywicka, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 235; A. Matan, *Komentarz do art. 30, (w:) G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, t. 1, Komentarz do art. 1–103, Warszawa 2010, s. 341–344.*

14 Por. D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 271; zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 sierpnia 2013 r., II SA/Ol 534/13, LEX nr 1361785.

15 G. Lubeńczuk, *Komentarz do art. 59, (w:) G. Lubeńczuk, A. Wołoszyn-Cichocka, M. Zdyb, Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Warszawa 2019, Legalis*; zob. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., II OSK 771/16, Legalis nr 1727967, wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., II OSK 2633/14, Legalis nr 1537327, wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., II OSK 771/16, Legalis nr 1727967, wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2010 r., VI SA/Wa 2018/09, Legalis nr 390388.

16 W związku z definicją legalną pojęcia działalności gospodarczej z art. 3 tego aktu.

17 Zob. szerzej M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym, Warszawa 2012, s. 171 i n.; idem, Nowy przedsiębiorca w ustawie z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, „Acta Scientifica Academiae Ostroviensis”, Sectio A: Nauki humanistyczne, społeczne i techniczne 2018, nr 2 (12), s. 56–70, idem, Działalność formalnie niegospodarcza, (w:) A. Powałowski, H. Wolska (red.), *Przedsiębiorcy i ich działalność, Warszawa 2019, s. 69–83, idem, Prawo przedsiębiorców – nowa jakość i stare problemy, „Prawo” 2019, t. 329, s. 65–77 oraz wskazana tam literatura i orzecznictwo.**

1.3. Quasi-sprzeciw

Ograniczona materialnie i podmiotowo możliwość wniesienia sprzeciwu stanowi kwestię równie istotną co skomplikowaną i niezrozumiałą. Świadczy o tym m.in. fakt, iż w nauce wypracowano i powszechnie wskazuje się swoistą kategorię „quasi-sprzeciwów”¹⁸ jako uniwersalne i uproszczone określenie sprzeciwów wnoszonych bez właściwej podstawy prawnej.

Quasi-sprzeciwu można dywersyfikować jako:

- 1) „sprzeciw niedopuszczalne” ze względu na zaistnienie materialnej przesłanki negatywnej, czyli sprzeciw wnoszone ze wskazaniem podstawy prawnej z art. 59 ust 1 u.p.p. (materialnej przesłanki pozytywnej), ale nieuwzględniające wyłączenia ich złożenia w konkretnym stanie faktycznym i prawnym, z uwagi na unormowania zawarte w art. 59 ust. 2 u.p.p. (materialnej przesłanki negatywnej);
- 2) „sprzeciw nieskuteczne”, do których wniesienia nie zaistniała przesłanka pozytywna, czyli sprzeciw powołujące się na naruszenie przepisu niewymienione w katalogu z art. 59 ust. 1 u.p.p. będącym podstawą do ich wniesienia albo na przepis właściwy (wymieniony w art. 59 ust. 1 u.p.p.), ale popełniające tzw. błąd subsumcji, czyli wadliwie uznające, że ustalony w sprawie stan faktyczny odpowiada hipotezie określonej normy prawnej¹⁹.

Uwzględniając powyższe, należy podkreślić, że quasi-sprzeciwu (zarówno sprzeciwu niedopuszczalne jak i sprzeciwu nieskuteczne) nie są i nie mogą być efektywnym środkiem prawnym wstrzymującym czynności kontrolne oraz bieg czasu kontroli, tak jak sprzeciw od czynności kontrolnych wniesione prawidłowo²⁰.

2. Skutki wniesienia sprzeciwu

2.1. Skutki wobec czynności kontrolnych

Istotę ochrony przedsiębiorcy przed podejmowaniem i prowadzeniem czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów, realizowaną analizowanym środkiem prawnym, oddają skutki skutecznego wniesienia sprzeciwu określone w art. 59 ust. 5 u.p.p.

Zgodnie z tym przepisem wniesienie sprzeciwu od czynności kontrolnych wywołuje skutki w postaci:

18 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2010, s. 102.

19 D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 280–281.

20 *Ibidem*, s. 280; zob. A. Hołda-Wydrzyńska, *Środki...*, *op. cit.*, s. 143; A. Żywicka, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 234; K. Krzał, *Komentarz do art. 59, (w:) A. Pietrzak (red.), Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 425–427. O rozstrzygnięciach organów w zakresie quasi-sprzeciwów zob. D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 290–305.

- 1) wstrzymania czynności kontrolnych przez organ kontroli, którego czynności sprzeciw dotyczy, a także
- 2) wstrzymania biegu czasu trwania kontroli²¹.

Skutki te następują w tym samym czasie automatycznie z mocy prawa (*ex lege*) od dnia wniesienia sprzeciwu z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu²². Trwają natomiast do dnia zakończenia postępowania wywołanego jego wniesieniem, a więc wydania postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych, zaś w przypadku wniesienia zażalenia na wydane postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych – do czasu jego rozpatrzenia²³.

2.2. Zabezpieczenie dowodów

Stosownie do art. 59 ust. 6 u.p.p. w przypadku wniesienia sprzeciwu organ kontroli może dokonać zabezpieczenia dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli na czas rozpatrzenia sprzeciwu. Zabezpieczeniu podlegają dokumenty, informacje, próbki wyrobów oraz inne nośniki informacji, jeżeli stanowią lub mogą stanowić dowód w toku kontroli.

Przepis ten konstytuuje fakultatywne uprawnienie organu kontroli, z którego wedle uznania organ może, ale nie musi korzystać.

Uprawnienie to jest wprost związane z podstawową konsekwencją wniesienia sprzeciwu: automatycznym wstrzymaniem czynności kontrolnych, czyli obligatoryjnym zaniechaniem przez organ kontroli dalszego podejmowania operacji związanych z pozyskiwaniem dowodów w czasie trwania kontroli. W założeniu zabezpieczenie dowodów na mocy art. 59 ust. 6 u.p.p. jest środkiem prewencyjnym chroniącym efektywność i skuteczność kontroli – ma zapobiegać ewentualnym przypadkom, w których przedsiębiorca wykorzystywałby instytucję sprzeciwu w złej wierze, np. w celu utrudnienia przeprowadzenia czynności kontrolnych lub niszczenia dowodów świadczących o prowadzeniu działalności z naruszeniem prawa²⁴. Jednocześnie warto mieć na uwadze, że zabezpieczenie dokumentów, nośników danych i innych przedmiotów wykorzystywanych przy wykonywaniu działalności gospodarczej może prowadzić do utrudnienia funkcjonowania przedsiębiorcy z uwagi na pozbawienie możliwości korzystania z nich – zabezpieczenie dowodów wiąże się bowiem z niemożnością dokonywania przez kontrolowanego przedsiębiorcę jakich-

21 Okresu od dnia wniesienia sprzeciwu do dnia zakończenia postępowania wywołanego jego wniesieniem nie wlicza się do czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 55 u.p.p.

22 A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 236; A. Hołda-Wydrzyńska, Środki ochrony..., *op. cit.*, s. 154; T. Długosz, Komentarz do art. 59, (w:) G. Kozieł (red.), Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz, Warszawa 2019, s. 310.

23 Zob. art. 59 ust. 9 u.p.p.

24 Por. K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 434.

kolwiek zmian w zabezpieczonych przedmiotach²⁵. Z tego względu zabezpieczenie dowodów powinno być stosowane przez organ kontroli z zachowaniem racjonalności i nie powinno prowadzić do całkowitego paraliżu działalności przedsiębiorcy²⁶.

Zgodnie z art. 59 ust. 6 u.p.p. zabezpieczenie dowodów następuje w formie postanowienia organu kontroli. Postanowienie o zabezpieczeniu dowodów wygasa z mocy prawa:

- w dniu następującym po dniu doręczenia przedsiębiorcy postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych albo o kontynuowaniu czynności kontrolnych²⁷;
- w przypadku wniesienia przez przedsiębiorcę w dniu następującym po dniu doręczenia przedsiębiorcy postanowienia sądu administracyjnego o utrzymaniu w mocy zaskarżonego postanowienia albo o uchyleniu zaskarżonego postanowienia i odstąpieniu od czynności kontrolnych²⁸.

Warto pamiętać, iż w związku z automatycznym wygaśnięciem postanowienia o zabezpieczeniu dowodów po stronie organu kontroli istnieje konieczność wydania nowego postanowienia o zabezpieczeniu dowodów na etapie wnoszenia zażalenia pomimo wydania postanowienia o zabezpieczeniu dowodów na etapie wniesienia sprzeciwu od czynności kontrolnych²⁹.

Ważna jest również podnoszona w literaturze trudność w odróżnieniu przypadków zabezpieczenia dowodu od jego przeprowadzenia³⁰. Mając to na uwadze, należy pamiętać o art. 46 ust. 3 u.p.p., zgodnie z którym dowody przeprowadzone w toku kontroli przez organ kontroli z naruszeniem przepisów prawa w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, jeżeli miały istotny wpływ na wyniki kontroli, nie mogą stanowić dowodu w żadnym postępowaniu administracyjnym, podatkowym, karnym lub karnym skarbowym dotyczącym kontrolowanego przedsiębiorcy³¹.

3. Postępowanie w sprawie wniesienia sprzeciwu

3.1. Forma i termin wniesienia sprzeciwu

Artykuł 59 u.p.p. precyzuje wymogi formalne sprzeciwu od czynności kontrolnych.

25 *Ibidem*, s. 434–435; C. Banasiński, M. Bychowska, *Kontrola...*, *op. cit.*, s. 48–58.

26 K. Krzał, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 435; D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 287.

27 Art. 59 ust. 12 u.p.p.

28 Art. 59 ust. 13 u.p.p.

29 T. Długosz, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 312 i wskazany tam C. Banasiński, M. Bychowska, *Kontrola...*, *op. cit.*, s. 57.

30 Zob. szerzej D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 287.

31 *Ibidem*, s. 286–287.

Ciężar ich dopełnienia spoczywa na przedsiębiorcy jako podmiocie kontrolowanym. Są istotne, gdyż decydują o skuteczności sprzeciwu, tj. o wystąpieniu przewidzianych prawem skutków w postaci wstrzymania czynności kontrolnych przez organ kontroli, którego czynności sprzeciw dotyczy, oraz wstrzymania biegu czasu trwania kontroli – wadliwie sporządzony sprzeciw tych skutków nie wywoła.

W myśl art. 59 ust. 3 u.p.p. sprzeciw przedsiębiorca wnosi na piśmie do organu kontroli, którego czynności sprzeciw dotyczy.

Co do zasady forma pisemna jest rozumiana jako sporządzenie tekstu odręcznie, maszynowo czy za pomocą jeszcze innej techniki na kartce papieru³². Przez wniesienie podania na piśmie można rozumieć także jego wniesienie w formie dokumentu elektronicznego bądź za pośrednictwem innych środków transmisji danych, np. komunikacji elektronicznej, w postaci pism opatrzonych bezpiecznym podpisem elektronicznym³³. Odpowiada to stanowisku judykatury, gdzie można spotkać twierdzenie, iż „każde w istocie podanie, poza wniesionym ustnie, ma pisemny charakter”³⁴. Natomiast niezachowanie formy pisemnej, tj. ustne złożenie sprzeciwu, nie będzie traktowane jako brak formalny, lecz jako faktyczne niezłożenie tego środka prawnego³⁵.

Stosownie do art. 59 ust. 1 u.p.p. sprzeciw od czynności kontrolnych wymaga uzasadnienia.

Przepisy u.p.p. nie precyzują treści uzasadnienia sprzeciwu, lecz powszechnie przyjmuje się, iż powinno być tam zawarte oznaczenie przedsiębiorcy i rodzaj naruszenia z podaniem podstawy prawnej³⁶. Wskazuje się również, iż przedsiębiorca w charakterze zarzutu o nieprawidłowym działaniu organu kontroli powinien wskazać okoliczności faktyczne, które jego zdaniem świadczą o zasadności wniesienia sprzeciwu – organ kontroli jest bowiem związany podniesionymi w uzasadnieniu zarzutami i tylko w ich zakresie może rozpoznawać sprzeciw³⁷. O skuteczności sprzeciwu nie waży natomiast zawarcie w nim wniosku o wstrzymanie czynności kontrolnych i biegu czasu trwania kontroli, gdyż skutki te następują *ex lege*³⁸.

Sprzeciw musi być wniesiony w określonym czasie – art. 59 ust. 4 stanowi, że sprzeciw wnosi się w terminie 3 dni roboczych:

- 1) od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli lub
- 2) wystąpienia przesłanki do wniesienia sprzeciwu.

32 A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 234–235 i wskazany tam A. Matan, Komentarz..., *op. cit.*, s. 506.

33 *Ibidem*, s. 234–235.

34 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2007 r., IOSK 715/06, LEX nr 319409.

35 Zob. D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 272.

36 A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 235.

37 D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 273.

38 Na mocy art. 59 ust. 5 pkt 1–2 u.p.p.

Do terminu na wniesienie sprzeciwu nie wlicza się dnia, w którym kontrola została wszczęta³⁹, a więc bieg tego terminu rozpoczyna się dnia następnego po dniu wszczęcia kontroli⁴⁰.

Należy przyjąć, że termin na wniesienie sprzeciwu nie podlega przywróceniu – NSA wskazał bowiem, że przepis art. 58 k.p.a. nie ma zastosowania w przypadku postępowania dotyczącego przywrócenia terminu do wniesienia sprzeciwu⁴¹.

Warto przy tym zauważyć, iż za datę wniesienia sprzeciwu uznaje się datę wpływu do organu kontroli⁴². Oznacza to, że nadanie sprzeciwu drogą pocztową bądź doręczenie sprzeciwu kontrolującemu nie jest równoznaczne z wniesieniem sprzeciwu⁴³.

Ważne jest również to, że przedsiębiorca może wnieść sprzeciw tylko w toku kontroli, gdyż tylko wtedy można orzec o odstąpieniu od czynności kontrolnych bądź o kontynuowaniu tych czynności, co oznacza, że nie jest możliwe wniesienie sprzeciwu ani przed podjęciem kontroli, ani po jej zakończeniu⁴⁴.

Kolejny formalny warunek skutecznego wniesienia sprzeciwu stanowi zawiadomienie na piśmie pracownika organu kontroli prowadzącego czynności kontrolne – art. 59 ust. 3 u.p.p. stanowi bowiem wprost, że o wniesieniu sprzeciwu przedsiębiorca zawiadamia kontrolującego na piśmie.

Poza formą pisemną u.p.p. nie wskazuje innych wymogów zawiadomienia. Tak też, poza informacją na piśmie o fakcie wniesienia sprzeciwu przedsiębiorca nie jest zobowiązany do przedłożenia kontrolującemu odpisu bądź kopii sprzeciwu⁴⁵. Warto jeszcze podkreślić, że przedsiębiorca informuje kontrolującego o wniesieniu sprzeciwu, co oznacza, że kontrolujący dopiero po takim zawiadomieniu powinien

39 Art. 57 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.) – dalej k.p.a.

40 Zob. D. Zalewski, Terminy w procedurze rozpatrywania sprzeciwów przez organy skarbowe, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 35.

41 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 24 lutego 2017 r., II OSK 1574/15, LEX nr 2283258; zob. A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 235; K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 429. Odmiennie D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 285. Na temat przywrócenia terminu, w tym o rozbieżnościach i wątpliwościach w tym zakresie zob. szerzej D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 281–286 oraz A. Hołda-Wydrzyńska, Środki..., *op. cit.*, s. 150–152.

42 C. Banasiński, M. Bychowska, Kontrola..., *op. cit.*, s. 48–58; A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 235; K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 428.

43 K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 428.

44 G. Lubeńczuk, Komentarz do art. 59..., *op. cit.*; zob. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., II OSK 771/16, Legalis nr 1727967, wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., II OSK 2633/14, Legalis nr 1537327, wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2010 r., VI SA/Wa 2018/09, Legalis nr 390388.

45 K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 429–430; D. Zalewski, Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1, s. 49–66.

wstrzymać czynności kontrolne. Nie jest natomiast do tego zobowiązany w przypadku zawiadomienia przedsiębiorcy o planowanym złożeniu sprzeciwu⁴⁶.

3.2. Forma i termin rozpatrzenia sprzeciwu

Zgodnie z art. 59 ust. 7 u.p.p. organ kontroli rozpatruje sprzeciw w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania sprzeciwu.

W tym terminie zobligowany jest rozpatrzyć sprzeciw i wydać rozstrzygnięcie:

- 1) o odstąpieniu od czynności kontrolnych – rozstrzygnięcie w formie postanowienia organu kontroli, gdy sprzeciw jest zasadny lub
- 2) o kontynuowaniu czynności kontrolnych – rozstrzygnięcie w formie postanowienia organu kontroli, gdy sprzeciw jest niezasadny albo
- 3) stwierdzające niedopuszczalność wniesionego sprzeciwu – gdy wniesienie sprzeciwu w ogóle nie jest dopuszczalne⁴⁷.

Trzeba zauważyć, że przepisy u.p.p. nie regulują postępowania w sprawie quasi-sprzeciwów i nie wskazują właściwej w tym zakresie formy rozstrzygnięcia organu kontroli. W konsekwencji praktyka organów kontroli i poglądy doktryny są bardzo zróżnicowane⁴⁸. Kwestia jest natomiast niezwykle istotna, gdyż znaczna część (a nawet większość) wnoszonych przez przedsiębiorców sprzeciwów to właśnie sprzeciwy niedopuszczalne lub nieskuteczne⁴⁹.

Istotne jest, że termin 3 dni roboczych na rozpatrzenie sprzeciwu i wydanie rozstrzygnięcia na rozpatrzenie sprzeciwu ma charakter zawity⁵⁰, zaś art. 59 ust. 8 u.p.p. chroni przedsiębiorcę przed bezczynnością organu kontroli, stanowiąc, że nierozpatrzenie sprzeciwu w terminie jest równoznaczne w skutkach z wydaniem przez organ właściwy postanowienia o odstąpieniu od czynności kontrolnych⁵¹.

Wobec powyższego wart odnotowania jest też fakt, iż termin, o którym mowa w art. 59 ust. 7 u.p.p., nie obejmuje doręczenia kontrolowanemu przedsiębiorcy postanowienia o jego rozpatrzeniu bądź rozstrzygnięcia o niedopuszczalności⁵².

46 K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 430.

47 Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2016 r., II FSK 56/14, LEX nr 2111084.

48 Zob. D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 290–291.

49 Szerzej o rozstrzygnięciach organów w zakresie quasi-sprzeciwów zob. D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 290–306.

50 G. Lubeńczuk, Komentarz..., *op. cit.*, Legalis; C. Banasiński, M. Bychowska, Kontrola..., *op. cit.*, s. 54.

51 G. Lubeńczuk, Komentarz do art. 59..., *op. cit.*, Legalis.

52 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2010 r., III SA/Wa 1494/09, Legalis nr 222731; zob. T. Długosz, Komentarz do art. 59..., *op. cit.*, s. 310–311 i wskazany tam W. Stachurski, Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd. Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11, s. 27.

4. Zażalenie na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych

Artykuł 59 ust. 9 u.p.p. konstytuuje środek weryfikacyjny, który zmierza do wzruszenia postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych wydanego przez organ kontroli w wyniku złożenia sprzeciwu⁵³. Na mocy tego przepisu przedsiębiorcy przysługuje bowiem prawo do złożenia zażalenia na postanowienie organu kontroli o kontynuowaniu czynności kontrolnych, o którym mowa w art. 59 ust. 7 pkt 2 u.p.p.

Zażalenie powinno być wniesione w formie pisemnej z zachowaniem wymagań formalnych przewidzianych dla pism procesowych⁵⁴. Przedsiębiorca jest uprawniony do wniesienia zażalenia w terminie 3 dni od dnia doręczenia postanowienia. Termin ten jest terminem zawitym, który zaczyna biec od dnia następnego po dniu doręczenia postanowienia przedsiębiorcy⁵⁵.

Zażalenie wnosi się do odpowiedniego organu odwoławczego⁵⁶ za pośrednictwem organu I instancji. W doktrynie przyjmuje się, że w tym postępowaniu nie ma przeciwwskazań do dokonania autokontroli, w ramach której organ kontroli, który wydał zaskarżone postanowienie, mógł ponownie wydać nowe rozstrzygnięcie uwzględniające w całości żądanie przedsiębiorcy zawarte w zażaleniu⁵⁷.

Organ odwoławczy rozpatruje zażalenie w terminie 7 dni od dnia jego wniesienia oraz wydaje postanowienie o:

- 1) utrzymaniu w mocy zaskarżonego postanowienia lub
- 2) uchyleniu zaskarżonego postanowienia i odstąpieniu od czynności kontrolnych⁵⁸.

Siedmiodniowy termin na rozpatrzenie i rozstrzygnięcie zażalenia na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych, o którym mowa w art. 59 ust. 9 u.p.p., zaczyna bieg w dacie wpływu zażalenia do organu odwoławczego (nie do or-

53 A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 237.

54 Art. 59 ust.9 u.p.p. w zw. z art. 59 ust. 16 tej ustawy, zgodnie z którym do postępowań, o których mowa w art. 59 ust. 6, 7 i 9, w zakresie nieuregulowanym stosuje się przepisy k.p.a.

55 Art. 59 ust. 9 u.p.p., zob. A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 237.

56 Organem właściwym do rozpatrzenia zażalenia na postanowienie o rozstrzygnięciu sprzeciwu jest organ wyższego stopnia wobec organu przeprowadzającego kontrolę; D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 306–307.

57 A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 237.

58 Art. 59 ust. 9 u.p.p.

ganu kontroli jako organu I instancji)⁵⁹ – wówczas bowiem organ ten może przystąpić do rozpatrywania zażalenia⁶⁰. Termin ten nie może być przedłużony⁶¹.

Stosownie do art. 59 ust. 10 u.p.p. nierozpatrzenie zażalenia w terminie jest równoznaczne w skutkach z wydaniem postanowienia o uchyleniu zaskarżonego postanowienia i odstąpieniu od czynności kontrolnych. Przy tym, analogicznie jak w przypadku rozstrzygnięć w sprawie sprzeciwu, termin na rozparzenie i rozstrzygnięcie zażalenia na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych, o którym mowa w art. 59 ust. 9 u.p.p., nie obejmuje doręczenia tego postanowienia przedsiębiorcy⁶².

Artykuł 59 ust. 11 u.p.p. precyzuje termin, w którym organ może powrócić do wykonywania czynności kontrolnych – w przypadku nieuwzględnienia sprzeciwu przedsiębiorcy czynności kontrolne mogą zostać wznowione z dniem, gdy postanowienie o ich kontynuowaniu stało się ostateczne, tj. z upływem trzech dni roboczych od dnia doręczenia przedsiębiorcy, pod warunkiem, że kontrolowany nie zaskarżył postanowienia, jeżeli natomiast przedsiębiorca złożył zażalenie na przedmiotowe postanowienie, kontynuowanie czynności kontrolnych może nastąpić z dniem doręczenia przedsiębiorcy postanowienia o utrzymaniu w mocy zaskarżonego postanowienia⁶³.

5. Skarga do sądu administracyjnego

5.1. Skarga na postanowienie w przedmiocie utrzymania w mocy zaskarżonego postanowienia organu kontroli

Najdalej idącym skutkiem wniesienia sprzeciwu jest finalnie możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego na postanowienie w przedmiocie utrzymania w mocy zaskarżonego postanowienia organu kontroli, o którym mowa w art. 59 ust. 9 pkt 1 u.p.p. Oznacza to, że wniesienie sprzeciwu w trybie art. 59 ust. 1 u.p.p. skutkuje wszczęciem postępowania mającego na celu ochronę praw przedsiębiorcy, które powinno się zakończyć wydaniem aktu o władczym i jednostronnym charakterze.

59 Wyrok NSA z 9 sierpnia 2012 r., II FSK 75/11, LEX nr 1312292, zob. K. Krzał, Komentarz..., s. 431–432; Pismo Ministerstwo Finansów z 11 maja 2009 r., PK4/8012/46/AAN/09/274, Rozpoczęcie biegu terminu na rozpatrzenie zażalenia na postanowienie w sprawie sprzeciwu, LEX nr 27402.

60 T. Długosz, Komentarz..., *op. cit.*, s. 311 i wskazane tam wyrok WSA w Warszawie z 5 marca 2010 r., III SA/Wa 1494/09, Legalis nr 222731 oraz wyrok WSA w Warszawie z 5 maja 2010 r., V SA/Wa 188/10, Legalis nr 393315.

61 K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 432.

62 A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 237 i wskazany tam D. Zalewski, Sprzeciw..., *op. cit.*, s. 49.

63 Art. 59 ust. 11 u.p.p. K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 432; D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 307–308.

terze, podlegającym weryfikacji w administracyjnym toku instancji, a następnie kontroli sądownoadministracyjnej⁶⁴.

Konstatacja ta opiera się na wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia 2017 r.⁶⁵, w którym Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność z Konstytucją RP umocowanego w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2014 r.⁶⁶ sposobu interpretacji przepisów wykluczających prawo przedsiębiorcy do wniesienia do sądu administracyjnego skargi na odmowę rozpatrzenia sprzeciwu od czynności kontrolnych ze względu na to, że rozstrzygnięcie nie jest podejmowane w postępowaniu administracyjnym i nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach tego przedsiębiorcy⁶⁷.

Zakwestionowana przez Trybunał Konstytucyjny uchwała NSA i przyjęty tam sposób interpretacji przepisów stanowił natomiast odpowiedź na prezentowane w judykaturze zupełnie rozbieżne poglądy co do możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego postanowienia organu w przedmiocie sprzeciwu i zażalenia: – pierwszy, zgodnie z którym przedsiębiorcy przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego na rozstrzygnięcie organu wyższego stopnia w przedmiocie kontynuowania kontroli⁶⁸ oraz – drugi, w myśl którego na postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych skarga do sądu administracyjnego nie przysługuje⁶⁹.

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny wydał wskazaną wyżej uchwałę w składzie siedmiu sędziów, gdzie odnosząc się do pytania, czy na odmowę rozpatrzenia sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 u.s.d.g.⁷⁰ przysługuje skarga do sądu administracyjnego⁷¹, wywiódł, że przepisy rozdziału 5 u.s.d.g.⁷² regulują przedmiot, który nie odpowiada przedmiotowi postępowania administracyjnego. Uznał, że postępowanie, o którym mowa w art. 84c u.s.d.g., nie jest postępowaniem administracyjnym, gdyż z określenia formy rozpatrzenia sprzeciwu – postanowienia oraz z przyznania na to postanowienie prawa zażalenia nie wynika podstawa do za-

64 D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 313; wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., II OSK 771/16, LEX nr 2452199.

65 Wyrok TK z dnia 20 grudnia 2017 r., SK 37/15, LEX nr 2410628.

66 Uchwała (7) NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, LEX nr 1408525.

67 Wniesionego na podstawie wówczas obowiązującego art. 84c ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); zob. T. Długosz, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 312–313.

68 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 stycznia 2013 r., I SA/Wr 1352/12, LEX nr 1274174.

69 Postanowienie NSA z dnia 17 grudnia 2010 r., I OSK 1030/10, LEX nr 741496; postanowienie NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., II GSK 120/12, LEX nr 1244512; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 lipca 2013 r., IV SA/Gl 1082/12, LEX nr 1355852; K. Krzał, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 435; zob. szerzej D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 313–316.

70 Obecnie art. 59 u.p.p.

71 Zakres pytania był ograniczony i nie dotyczył wszystkich postanowień wydanych w II instancji w sprawach dotyczących sprzeciwów; zob. K. Krzał, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 436.

72 Dotyczące kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy.

liczenia postępowania, którego przedmiotem jest rozpatrzenie sprzeciwu i wydanie postanowienia oraz rozstrzygnięcia na to postanowienie zażalenia, również w formie postanowienia, do postępowania administracyjnego, zaś postanowienia podjęte na podstawie art. 84c ust. 9 lub 10 u.s.d.g. wpływają jedynie na sytuację faktyczną, a nie prawną kontrolowanego przedsiębiorcy. Stwierdził też, iż odesłanie do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego dotyczy wąskiego zakresu – odsyła tylko do rozpatrzenia sprzeciwu i zażalenia na postanowienie, tak więc użycia pojęć znanych Kodeksowi postępowania administracyjnego (postępowania, zażalenia) postępowanie to nie może być zaliczone do postępowania administracyjnego⁷³.

Prawidłowość podjętego rozstrzygnięcia NSA była jednak dyskutowana, a wątpliwości zgłaszali sędziowie składu wyrokującego oraz przedstawiciele doktryny⁷⁴.

We wskazanym wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 3 § 2 pkt 2 i 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷⁵, traktowany przez NSA jako wyłączający możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego na postanowienie o stwierdzeniu niedopuszczalności sprzeciwu wniesionego na podstawie art. 84c ust. 1 u.s.d.g., jest niezgodny z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji RP⁷⁶. Zakwestionował też argumentację wyrażoną w przywoływanej uchwale NSA, wskazując, że postanowienia w przedmiocie sprzeciwu przedsiębiorcy wobec wszczęcia i wykonywania wobec niego kontroli, jak i postanowienie w przedmiocie zażalenia na postanowienie o kontynuowaniu czynności kontrolnych mają bez wątpienia charakter władczy i wywołują bezpośrednie skutki prawne w zakresie praw podmiotu kontrolowanego, a pozbawienie przedsiębiorcy możliwości wniesienia skargi podważa konstytucyjne prawo do sądu i jest sprzeczne z konstytucyjnym zakazem zamykania drogi sądowej⁷⁷.

73 K. Krzał, Komentarz..., *op. cit.*, s. 436; zob. szerzej D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 315–318.

74 D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 318; zob. A. Krawczyk, Dopuszczalność drogi postępowania sądownoadministracyjnego w sprawie ze skargi na postanowienie o odmowie rozpatrzenia sprzeciwu przedsiębiorcy na podjęcie i wykonywanie czynności kontrolnych z naruszeniem prawa. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Państwo i Prawo” 2015, nr 11, s. 135–142; H. Knysiak-Molczyk, Swoboda działalności gospodarczej – odmowa rozpatrzenia sprzeciwu wobec czynności organu kontroli – skarga do sądu administracyjnego. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8, s. 69; W. Chróścielewski, Swoboda działalności gospodarczej – odmowa rozpatrzenia sprzeciwu wobec czynności organu kontroli – skarga do sądu administracyjnego. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8, s. 69; W. Piątek, A. Skoczylas, Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 5, s. 168–175.

75 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) – dalej p.p.s.a.

76 Wyrok ten jest aktualny także na gruncie obecnie obowiązującego przepisu art. 59 u.p.p.; D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 320.

77 Zob. szerzej D. Zalewski, Ochrona..., *op. cit.*, s. 320–321.

Wyrok ten jest wyrokiem interpretacyjnym – w jego sentencji Trybunał Konstytucyjny stwierdził bowiem niezgodność z Konstytucją RP przepisu w określonym jego rozumieniu. Zadaniem wyroku jest eliminacja spośród możliwych wariantów interpretacyjnych kontrolowanego przepisu interpretacji niezgodnej z Konstytucją RP. Powyższy wyrok Trybunału Konstytucyjnego otworzył przedsiębiorcom drogę do zaskarżania wszelkich postanowień organów nieuwzględniających zarzutów na czynności organów dokonywane w kontroli, a składane w trybie art. 84c u.s.d.g. (obecnie art. 59 u.p.p.)⁷⁸.

Po rozstrzygnięciu Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym przepis art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a. utracił moc w zakresie, w jakim jest rozumiany jako wyłączający możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego na ostateczne rozstrzygnięcie organu w sprawie sprzeciwu, uległa zmianie dotychczasowa linia orzecznicza sądów administracyjnych.

Jednocześnie trzeba nadmienić, że orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego i jego wykładnia wiążą sądy jedynie w sprawach sprzeciwów skutecznych, tj. prawidłowo wniesionych pod względem formalnym. Natomiast kiedy wniesiony sprzeciw jest w istocie quasi-sprzeciwem, a organ drugiej instancji nie wydał w sprawie postanowienia rozpatrującego sprzeciw⁷⁹, to skarga nie przysługuje – tak też tezy uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 stycznia 2014 r.⁸⁰ pozostają aktualne⁸¹.

5.2. Skarga na przewlekłe prowadzenie kontroli

Institucja skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli została wprowadzona jeszcze w poprzednim stanie prawnym, tj. 1 stycznia 2017 r. na mocy ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców⁸².

Pozwoliło to na wyeliminowanie luki w przepisach, która powodowała, że przedsiębiorcy nie dysponowali skutecznym instrumentem dochodzenia swoich racji przed sądem po wyczerpaniu instancyjności postępowania w sprawie sprzeciwu i zażaleniowego, gdyż do momentu wprowadzenia przedmiotowej instytucji sądy administracyjne odrzucały tę skargę w trybie art. 58 § 1 p.p.s.a.⁸³.

78 D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 321.

79 Postanowienia o utrzymaniu w mocy zaskarżonego postanowienia bądź o uchyleniu zaskarżonego postanowienia i odstąpieniu od czynności kontrolnych; D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 322.

80 Uchwała (7) NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, LEX nr 1408525.

81 D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 322. Wyrok NSA z dnia 17 maja 2018 r., II FSK 986/16, LEX nr 2502304.

82 Art. 15 pkt 16 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. z 2016 r. poz. 2255).

83 Zob. uzasadnienie projektu ustawy z 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Druk sejmowy nr 994, s. 45, www.sejm.gov.pl

Instytucja została zachowana w u.p.p. – zgodnie z art. 59 ust. 14 tego aktu przedsiębiorca może wnieść do sądu administracyjnego skargę na przewlekłe prowadzenie kontroli w razie przewlekłości czynności kontrolnych po wydaniu przez organ odwoławczy postanowienia, o którym mowa w art. 59 ust. 9 pkt 1 u.p.p., tj. postanowienia o utrzymaniu w mocy zaskarżonego postanowienia w związku z rozpatrzeniem zażalenia⁸⁴.

Wniesienie skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli nie powoduje wstrzymania czynności kontrolnych⁸⁵.

Do skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli stosuje się odpowiednio przepisy p.p.s.a. dotyczące skargi na przewlekłe prowadzenie postępowania⁸⁶. W konsekwencji na mocy art. 57 p.p.s.a. skarga musi czynić zadość co do formy i treści wymaganiom pisma w postępowaniu sądowym, a ponadto zawierać: a) wskazanie zaskarżonego postanowienia, innego aktu lub czynności, b) oznaczenie organu, którego działania, bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania skarga dotyczy; c) określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego⁸⁷. Natomiast w myśl art. 149 §1–1b tego aktu sąd administracyjny, w razie uwzględnienia skargi, zobowiąże organ kontroli do dokonania czynności kontrolnych w określonym terminie, stwierdzi, że organ kontroli dopuścił się przewlekłego prowadzenia kontroli, a także wskaże, czy miało to miejsce z rażącym naruszeniem prawa. Ponadto sąd administracyjny może orzec, z urzędu albo na wniosek strony, o wymierzeniu organowi kontroli grzywny lub może przyznać od organu na rzecz skarżącego przedsiębiorcy określoną sumę pieniężną⁸⁸.

Wnioski

Sprzeciw od czynności kontrolnych z pewnością jest środkiem prawnym korzystnym dla przedsiębiorcy i poprawiającym jego sytuację w relacji z organem kontroli. Jawi się wręcz jako konieczny dla rzetelnego, profesjonalnego i uwzględniającego interes przedsiębiorcy podejmowania i prowadzenia czynności kontrolnych.

Niemniej jednak trzeba podkreślić, iż konstrukcja normatywna przyjęta w art. 59 u.p.p. jest skomplikowana i uzależnia skuteczność tego szczególnego środka ochrony od wielu przesłanek. Są to:

Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=994 (26.08.2023); A. Żywicka, Komentarz..., *op. cit.*, s. 238.

84 Postanowienia rozstrzygającego zażalenie przedsiębiorcy, utrzymującego w mocy postanowienie organu kontroli o kontynuowaniu czynności kontrolnych, o którym mowa w art. 59 ust. 7 pkt 2 u.p.p.

85 Art. 59 ust. 14 u.p.p.

86 Art. 59 ust. 15 u.p.p.

87 Art. 57 p.p.s.a.

88 Art. 149 § 2 p.p.s.a.

- przesłanki materialne, tj. a) wniesienie w przypadkach naruszeń wskazanych art. 59 ust 1 u.p.p. oraz b) wniesienie w przypadkach naruszeń nieobjętych wyłączeniem wskazanym w art. 59 ust. 2 u.p.p., a także
- przesłanki formalne, tj. a) wniesienie przez podmiot uprawniony, b) sporządzenie w formie pisemnej, c) sporządzenie uzasadnienia, d) wniesienie w toku kontroli, e) zachowanie terminu do jego wniesienia, f) doręczenie organowi kontroli, g) zawiadomienie o sprzeciwie kontrolującego⁸⁹.

Charakterystyczną cechą analizowanej instytucji jest także to, że ciężar przygotowania i wniesienia sprzeciwu czyniącego zadość wyżej wskazanym wymaganiom spoczywa na przedsiębiorcy jako podmiocie kontrolowanym. Wymaga to od przedsiębiorcy nie tylko należytej staranności (niezbędnej do wniesienia sprzeciwu z zachowaniem przesłanek formalnych), ale również wiedzy i umiejętności z zakresu wykładni prawa (niezbędnej do wniesienia sprzeciwu z zachowaniem przesłanek materialnych). Są to wysokie wymagania, szczególnie w kontekście tego, iż jakiegokolwiek uchybienie w tym zakresie umożliwia organowi kontroli traktowanie danego sprzeciwu jako niedopuszczalnego lub nieskutecznego, a więc niewywołującego oczekiwanych przez przedsiębiorcę skutków w postaci wstrzymania czynności kontrolnych i wstrzymania biegu czasu trwania kontroli.

W konsekwencji trudno traktować sprzeciw jako powszechny i intuicyjny środek prawny, z którego skutecznie będzie mógł (umiał) skorzystać każdy przedsiębiorca potrzebujący ochrony przed czynnościami kontroli podejmowanymi i prowadzonymi z naruszeniem przepisów.

Tak też w odpowiedzi na postawione we wstępie pytanie należy stwierdzić, że sprzeciw od czynności kontrolnych w konstrukcji przyjętej w art. 59 u.p.p. w obecnej postaci nie stanowi wystarczająco efektywnego i dostępnego środka ochrony przedsiębiorcy w sytuacji podjęcia i prowadzenia czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów.

BIBLIOGRAFIA

- Banasiński C., Bychowska M., Kontrola przedsiębiorcy w świetle ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 1.
- Chróścielewski W., Swoboda działalności gospodarczej – odmowa rozpatrzenia sprzeciwu wobec czynności organu kontroli – skarga do sądu administracyjnego. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8.
- Długosz T., Komentarz do art. 59, (w:) G. Koziół (red.), Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz, Warszawa 2019.
- Etel M., Działalność formalnie niegospodarcza, (w:) A. Powałowski, H. Wolska (red.), Przedsiębiorcy i ich działalność, Warszawa 2019.

89 D. Zalewski, *Ochrona...*, *op. cit.*, s. 272–274.

- Etel M., Nowy przedsiębiorca w ustawie z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, „Acta Scientifica Academiae Ostroviensis”, Sectio A: Nauki humanistyczne, społeczne i techniczne 2018, nr 2 (12).
- Etel M., Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym, Warszawa 2012.
- Etel M., Prawo przedsiębiorców – nowa jakość i stare problemy, „Prawo” 2019, t. 329.
- Hołda-Wyrzyńska A., Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorcy, (w:) R. Blicharz (red.), Przedsiębiorca. Zagadnienia wybrane, Katowice 2017.
- Hołda-Wyrzyńska A., Środki ochrony prawnej, (w:) R. Blicharz (red.), Kontrola przedsiębiorcy, Warszawa 2013.
- Knysiak-Molczyk H., Swoboda działalności gospodarczej – odmowa rozpatrzenia sprzeciwu wobec czynności organu kontroli – skarga do sądu administracyjnego. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2014, nr 7–8.
- Krawczyk A., Dopuszczalność drogi postępowania sądownoadministracyjnego w sprawie ze skargi na postanowienie o odmowie rozpatrzenia sprzeciwu przedsiębiorcy na podjęcie i wykonywanie czynności kontrolnych z naruszeniem prawa. Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Państwo i Prawo” 2015, nr 11.
- Krzal K., Komentarz do art. 59, (w:) A. Pietrzak (red.), Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Warszawa 2019.
- Lubeńczuk G., Komentarz do art. 59, (w:) G. Lubeńczuk, A. Wołoszyn-Cichocka, M. Zdyb, Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Warszawa 2019.
- Mariański A., Strzelec D., Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców, Warszawa 2012.
- Matan A., Komentarz do art. 30, (w:) G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, t. 1, Komentarz do art. 1–103, Warszawa 2010.
- Piątek W., Skoczylas A., Glosa do uchwały NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 5.
- Pismo Ministerstwo Finansów z 11 maja 2009 r., PK4/8012/46/AAN/09/274, Rozpoczęcie biegu terminu na rozpatrzenie zażalenia na postanowienie w sprawie sprzeciwu, LEX nr 27402.
- Postanowienie NSA z dnia 17 grudnia 2010 r., I OSK 1030/10, LEX nr 741496.
- Postanowienie NSA z dnia 24 kwietnia 2012 r., II GSK 120/12, LEX nr 1244512.
- Stachurski W., Nowe zasady kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorców, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2009, nr 11.
- Szafrański D., Standardy kontroli, „Studia Iuridica” 2011, nr 53.
- Uchwała (7) NSA z dnia 13 stycznia 2014 r., II GPS 3/13, LEX nr 1408525.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. z 2016 r. poz. 2255).

- Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008 r. Nr 18, poz. 97).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.).
- Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, Druk sejmowy nr 994, s. 45, www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=994 (26.08.2023 r.).
- Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2007 r., IOSK 715/06, LEX nr 319409.
- Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2018 r., II OSK 771/16, Legalis nr 1727967.
- Wyrok NSA z dnia 17 maja 2018 r., II FSK 986/16, LEX nr 2502304.
- Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2017 r., II OSK 1574/15, LEX nr 2283258.
- Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2016 r., II FSK 56/14, LEX nr 2111084.
- Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r., II OSK 2633/14, LEX nr 2106706.
- Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2012 r., I GSK 698/11, LEX nr 1215510.
- Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2012 r., II FSK 75/11, LEX nr 1312292.
- Wyrok TK z dnia 20 grudnia 2017 r., SK 37/15, LEX nr 2410628.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 lipca 2013 r., IV SA/Gl 1082/12, LEX nr 1355852.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 sierpnia 2013 r., II SA/Ol 534/13, LEX nr 1361785.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2010 r., VI SA/Wa 2018/09, Legalis nr 390388.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2009 r., III SA/Wa 1081/09, LEX nr 558946.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 maja 2010 r., V SA/Wa 188/10, Legalis nr 393315.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2010 r., III SA/Wa 1494/09, Legalis nr 222731.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 stycznia 2013 r., I SA/Wr 1352/12, LEX nr 1274174.
- Zalewski D., Melezini A., Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2010.
- Zalewski D., Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej, Warszawa 2021.
- Zalewski D., Sprzeciw na czynności kontrolne w orzecznictwie sądów administracyjnych, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1.
- Zalewski D., Terminy w procedurze rozpatrywania sprzeciwów przez organy skarbowe, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10.
- Żywicka A., Komentarz do art. 59, (w:) L. Bielecki, J. Gola, K. Horubski, K. Kokocińska, E. Komierzyńska-Orlińska, A. Żywicka, Komentarz do ustawy – Prawo przedsiębiorców, (w:) Konstytucja biznesu. Komentarz, Warszawa 2019.