

BŁĘDY ORGANÓW PODATKOWYCH

Jak kwestionować decyzje
i bronić swoich praw

redakcja Dariusz Zalewski

Piotr Wąsowski, Dariusz Zalewski

BŁĘDY ORGANÓW PÓDATKOWYCH

Jak kwestionować decyzje
i bronić swoich praw

redakcja Dariusz Zalewski

Piotr Wąsowski, Dariusz Zalewski

Stan prawny na 10 lutego 2025 r.

Dariusz Zalewski, nr ORCID: 0009-0004-0635-8545

Recenzent

Prof. dr hab. Rafał Dowgier

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Paulina Staniszevska-Chudzik

Opracowanie redakcyjne

Joanna Ośka

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały opracowali:

Piotr Wąsowski – rozdziały: 3, 4, 5

Dariusz Zalewski – rozdziały: 1, 6, 8

Piotr Wąsowski, Dariusz Zalewski – rozdziały: 2, 7

prawolubni

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

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-442-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział I	
Rodzaje postępowań kontrolnych, błędy organów, ich specyfika i ich konsekwencje	13
1. Charakter i zakres czynności sprawdzających	13
2. Kontrola krzyżowa	21
3. Problemy praktyczne w stosowaniu przepisów o czynnościach sprawdzających	27
4. Kontrola podatkowa	30
5. Zakaz ponownej kontroli	35
6. Dualizm procedur kontrolnych	39
7. Kontrola celno-skarbowa	40
8. Wynik kontroli i jego skutki	44
9. Postępowanie podatkowe a kontrola – konsekwencje prawne	46
Rozdział II	
Uprawnienia strony w toku postępowań kontrolnych	51
1. Prawa przysługujące stronie w procedurach podatkowych	51
2. Fakty znane organowi z urzędu – obowiązek ich ujawnienia stronie postępowania	67
3. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego jako zabezpieczenie interesu prawnego podatnika	74
4. Dokumenty i upoważnienia, które organ jest zobowiązany dostarczyć stronie	83
5. Błędy organów w zakresie doręczeń	93
6. Nieprawidłowości w zakresie wezwań	101

Rozdział III

Dostęp do akt sprawy a tajemnica skarbową	105
1. Obowiązek udostępnienia akt sprawy.....	105
2. Odmowa zapoznania się z aktami sprawy a naruszenia prawa do obrony.....	106
3. Tryby odwoławcze	114
4. Anonimizacja akt, skutek prawny dla praw podatnika	116
5. Podstawowe błędy popełniane przy stosowaniu art. 179 o.p.	118

Rozdział IV**Postępowanie dowodowe, uprawnienia podatnika i rola pełnomocnika**

w ich realizacji	127
1. Rola pełnomocnika w postępowaniu dowodowym	127
2. Wnioski dowodowe i sposób ich formułowania	129
3. Rola procesowa złożonych wniosków dowodowych	132
4. Odmowa uwzględnienia wniosków dowodowych	133
5. Sądowa ocena zasadności wniosków dowodowych strony	137
6. Odmienność postępowania dowodowego w sprawach dotyczących dochodów ze źródeł nieujawnionych.....	139
7. Dowody z innych kontroli a prawo do obrony	142
8. Systemy analityczno-informatyczne wykorzystywane przez organy podatkowe i ich znaczenie prawne.....	148
9. Ponowne złożenie wniosków dowodowych przez stronę, konsekwencje prawne.....	152
10. Przesłuchania świadków – brak informacji o osobie przesłuchiwanej	154
11. Błędy organów podatkowych w analizie zebranego materiału dowodowego.....	156
12. Karuzela skarbową i jej konsekwencje	162

Rozdział V**Postępowanie podatkowe a jednoczesne postępowanie karne i karne**

skarbowe	165
1. Instrumentalne wykorzystywanie postępowania karnego skarbowego	165
2. Przyznanie się do winy w postępowaniu karnym skarbowym a toczące się postępowania podatkowe – konsekwencje prawne	172
3. Włączanie informacji od organów prokuratorskich a prawo podatnika do obrony.....	177
4. Areszt wydobywczy a postępowanie podatkowe.....	180

Rozdział VI**Zaskarżanie błędów i czynności organów podatkowych przeprowadzanych przed wszczęciem postępowania podatkowego**

1. Uwagi wstępne	185
2. Zaskarżanie czynności sprawdzających.....	185

3. Zaskarżanie czynności kontrolnych organów.....	191
3.1. Prawo do korekty.....	191
3.2. Wzruszanie treści protokołu kontroli	194
3.3. Sprostowanie protokołu kontroli	197
3.4. Zaskarżanie czynności organów w procedurach kontrolnych	199
4. Sprzeciw przedsiębiorcy wobec czynności kontrolnych	203
4.1. Sprzeciw wobec błędów organu.....	203
4.2. Wniesienie sprzeciwu wobec czynności kontrolnych	205
4.3. Zakres sprzeciwu w zależności od rodzajów błędów organu	208
4.4. Negatywne przesłanki wniesienia sprzeciwu.....	211
4.5. Sprzeciwy wnoszone bez właściwej podstawy prawnej.....	212
4.6. Termin na wniesienie sprzeciwu i jego przywrócenie	213
4.7. Skutki wniesienia sprzeciwu dla przebiegu kontroli.....	218
4.8. Błędy popełniane przez organ po wniesieniu sprzeciwu i przy jego rozstrzyganiu	221
4.8.1. Postanowienie „o niedopuszczalności sprzeciwu”	222
4.8.2. Poinformowanie „zwykłym pismem” o niedopuszczalności sprzeciwu	224
4.8.3. Postanowienie o kontynuacji czynności kontrolnych.....	225
4.8.4. Uznanie quasi-sprzeciwu za skargę wniesioną w trybie działu VIII Kodeksu postępowania administracyjnego	226
4.8.5. Umorzenie postępowania w formie decyzji.....	228
4.8.6. Umorzenie postępowania w formie postanowienia	229
4.8.7. Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie sprzeciwu	230
4.8.8. Ustosunkowanie się do sprzeciwu w decyzji kończącej postępowanie	232

Rozdział VII

Środki służące weryfikacji decyzji podatkowych.....	235
1. Decyzje podatkowe.....	235
2. Klasyfikacja środków zaskarżenia	236
3. Cechy odwołania	237
4. Tryb wniesienia odwołania	238
5. Wady uzasadnienia decyzji podatkowej	239
6. Formułowanie zarzutów odwołania	242
6.1. Zarzuty przeciwko decyzji	244
6.1.1. Formułowanie zarzutów naruszenia prawa materialnego	246
6.1.2. Naruszenia przepisów procesowych	248
6.2. Formułowanie istoty i zakresu żądania odwołania.....	252
6.3. Wskazanie dowodów uzasadniających żądanie.....	255

Rozdział VIII

Skuteczność skarg sądowych w sprawach podatkowych	257
1. Zakres kognicji sądów administracyjnych w sprawach podatkowych.....	257
2. Rodzaje skarg w sprawach podatkowych.....	257
2.1. Skargi na decyzje podatkowe.....	258
2.2. Skargi na postanowienia	260
2.3. Skargi na akty i czynności.....	262
2.4. Skargi na indywidualne interpretacje podatkowe, opinie zabezpieczające i odmowy ich wydania	264
2.5. Skargi na bezczynność organów i przewlekłość prowadzonego przez nie postępowania	265
3. Procedura wnoszenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego.....	267
3.1. Wymogi formalne skargi	269
3.2. Wymogi merytoryczne skargi	272
3.3. Termin na wniesienie skargi i jego przywrócenie	275
3.4. Odpowiedź na skargę.....	278
3.5. Wyczerpanie środków zaskarżenia.....	279
4. Skargi kasacyjne w sprawach podatkowych	280
4.1. Autokontrola wyroku sądu I instancji.....	281
4.2. Wymogi formalne skargi kasacyjnej	282
4.3. Wymogi konstrukcyjne skargi kasacyjnej.....	287
4.4. Uzasadnienie podstaw skargi kasacyjnej.....	290
4.5. Procedura wnoszenia skargi kasacyjnej.....	295
4.6. Odpowiedź na skargę kasacyjną	296
Bibliografia.....	299
O autorach	303

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Akty prawne

dyrektywa 2011/16/UE	– dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2024 r. poz. 2417 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2023 r. poz. 1465 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1572 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46 ze zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 303 z 2007 r., s. 1)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
k.w.	– ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2023 r. poz. 2119 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
pr. przed.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2024 r. poz. 236 ze zm.)
p.w.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321 z 2006 r., s. 37)

u.KAS, ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 632 zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); akt utracił moc

2. Czasopisma i publikatory

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Mon. Pod.	– Monitor Podatkowy
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, seria A
PiP	– Państwo i Prawo
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

3. Inne skróty

NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NUCS	– nacelnik urzędu celno-skarbowego
SN	– Sąd Najwyższy
TSUE i TS	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Elementem nieodłącznie wpisanym w życie jest konieczność płacenia podatków. Są one konieczne i powinniśmy płacić je w należnej wysokości. Nie oznacza to jednak, że nie mamy prawa bronić się przed daninami zbyt wysokimi, które nakładane są decyzjami organów podatkowych podjętymi w wyniku postępowania podatkowego prowadzonego w sposób naruszający przepisy, obciążonego licznymi błędami, co prowadzi do wydania decyzji, która nie odpowiada prawu, a podatek określa bądź ustala w niewłaściwej wysokości.

Podatnicy, płatnicy i inkasenci, wobec których wszczynane są kontrole podatkowe i prowadzone postępowania, nie są jednak bezbronni. Przed „złymi” decyzjami organów można się bronić. Ochrona będzie tym bardziej skuteczna, im większą wiedzę będziemy posiadać w zakresie tego, jakie błędy organy popełniają najczęściej i jak im przeciwdziałać. Im więcej podatnicy wiedzą o tym, w jaki sposób organy próbują narzucić im swoją, jednostronną wizję rozstrzygnięcia sprawy, tym łatwiej jest takim sytuacjom zapobiegać.

W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy w licznych obowiązujących w Polsce procedurach podatkowych (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe) obywatel ma w ogóle jakieś prawa i może się skutecznie bronić. Otóż tak, posiada je, błędom organów można się przeciwstawiać i skutecznie je zwalczać i o tym właśnie jest ta książka.

Rozdział I poświęcony jest wyjaśnieniu, jakie organy, w jakich procedurach mogą sprawdzać, kontrolować i prowadzić postępowanie wobec podatników, płatników i inkasentów podatków. Zdefiniowano w nim pojęcia, które odgrywają znaczącą rolę w kontekście rozważań związanych z ochroną praw kontrolowanych, takie m.in. jak: kontrola, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, kontrola podatkowa przedsiębiorców, postępowanie podatkowe. W rozdziale II wskazano, jakie środki ochrony prawnej przysługują kontrolowanym w Ordynacji podatkowej i innych ustawach do obrony ich praw. W rozdziale III wyjaśniono szczegółowo istotną, a często pomijaną kwestię związaną z dostępem do akt sprawy przez stronę postępowania. Wskazano sytuacje, w których organ odmawia tego dostępu, i pokazano, jak walczyć o swoje prawa w tym zakresie. Dostęp do akt jest kluczowym uprawnieniem strony i na nim wsparta jest cała wiedza o tym,

na jakich dowodach organ opiera swoje twierdzenia, jak skutecznie z nimi polemizować i jak stworzyć własną strategię obrony.

Gromadzenie materiału dowodowego w trakcie kontroli podatkowej zostało opisane w rozdziale IV. Rozważono zagadnienia związane z postępowaniem dowodowym. Wskazano, jaka jest rola procesowa wniosków dowodowych, jak je formułować i skutecznie składać. Opisano, jakie wnioski dowodowe są najważniejsze, by skutecznie się bronić i jak uniknąć niebezpieczeństw związanych z bezrefleksyjnym oparciem przez organ ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy na materiale dowodowym niemal w całości włączonym z innych postępowań podatkowych i karnych. Opisano błędy organów w zakresie analizy materiału dowodowego oraz zjawisko karuzeli skarbowej i jej konsekwencje dla podatnika. Rozdział V to dopełnienie części dowodowej książki, gdyż opisuje konsekwencje dla spraw podatkowych jednoczesnego wszczynania i prowadzenia postępowań karnych i karnych skarbowych.

Rozdział VI wyjaśnia, jakie środki służą skutecznej obronie praw kontrolowanych na etapie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. W rozdziale VII autorzy omówili kwestie związane z odwołaniem od decyzji podatkowej. Wyjaśniono niuanse związane z formułowaniem zarzutów odwołania w zakresie naruszenia prawa materialnego i przepisów procesowych. Autorzy opisują, jak uzasadnić zarzuty, formułować istotę i zakres żądania odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające żądanie podatnika.

Rozdział VIII wreszcie to kompleksowe omówienie kwestii zaskarżania ostatecznych decyzji podatkowych, w sytuacji gdy mimo złożonego odwołania organ drugiej instancji utrzymuje niekorzystną dla strony postępowania decyzję. Dowiemy się z niego, jak formułować skargi nie tylko na błędne decyzje podatkowe, lecz także na postanowienia wydawane w jego trakcie, akty i czynności organów oraz indywidualne interpretacje podatkowe, opinie zabezpieczające i odmowy ich wydania oraz na bezczynność organów i przewlekłość prowadzonego przez nie postępowania. Autorzy wyjaśniają procedurę wnoszenia skarg sądowych, wymogi formalne skargi, sposób formułowania zarzutów i ich uzasadniania, i to zarówno przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, jak i – w przypadku skargi kasacyjnej – przed NSA.

Nasze wysiłki i zamierzenia związane z książką miały na celu pomoc w praktycznym rozwiązywaniu problemów związanych z błędami organów popełnianymi w procedurach podatkowych od czynności sprawdzających, poprzez kontrolę podatkową i celno-skarbową, postępowania i decyzje podatkowe, odwołania od nich aż po skargi na decyzje ostateczne. Z kolei pracownikom chcieliśmy podpowiedzieć, jak tych błędów mogą uniknąć. Staraliśmy się w sposób klarowny i usystematyzowany opisać wszystkie sporne zagadnienia, a jednocześnie pomóc w ich rozwiązaniu. Rezultat naszej pracy pozostawiamy Państwu ocenie.

Autorzy

Rozdział I

RODZAJE POSTĘPOWAŃ KONTROLNYCH, BŁĘDY ORGANÓW, ICH SPECYFIKA I ICH KONSEKWENCJE

1. Charakter i zakres czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające stanowią odrębny rodzaj procedury podatkowej, inny niż kontrola podatkowa i postępowanie podatkowe czy też kontrola celno-skarbowa, i mają najmniej sformalizowany charakter. Stanowią one również formę sprawowania przez podmioty administracji skarbowej nadzoru w zakresie wywiązywania się przez podatników z ich obowiązków związanych z samoobliczeniem, zadeklarowaniem i odprowadzeniem podatku na rachunek organu podatkowego oraz są metodą weryfikacji przez wyżej wymienione podmioty wykonania przez płatników i inkasentów ciążyących na nich obowiązków. Uregulowane są w dziale V Ordynacji podatkowej (art. 272–280 o.p.).

Czynności sprawdzające mogą polegać również na weryfikacji terminowości oraz poprawności zeznań i informacji dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych nie z mocy prawa, ale na podstawie decyzji wymiarowej organu podatkowego¹.

Czynności te w dużej mierze mają charakter techniczno-kontrolny. Polegają przecież głównie na sprawdzeniu formalnej poprawności deklaracji, zeznań, wykazów, informacji podatkowych oraz wyjaśnieniu ewentualnych błędów rachunkowych, pomyłek pisarskich i innych tego rodzaju braków tych dokumentów, a nie na weryfikacji mającej na celu wykrycie ich wadliwości natury merytorycznej. Organ sprawdza więc niejako to, czy podatnik wypełniając dokumenty podatkowe, nie popełnił drobnych pomyłek rachunkowych czy też innego rodzaju błędów. Uprawnienie organu prowadzącego czynności sprawdzające do czynienia ustaleń wobec podatnika istnieje więc w dużo węższym zakresie niż ma to miejsce w postępowaniu podatkowym czy kontrolnym. Fakt

¹ Zob. D. Zalewski, A. Melezini (red.), *Postępowanie podatkowe. 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 33.

ten nie może budzić wątpliwości i w tym zakresie nie mają ich również sądy orzekające w sprawach podatkowych (por. wyrok NSA z 28.05.2024 r., III FSK 364/22, CBOSA).

W ramach czynności sprawdzających nie jest przez prawo wymagane wydanie jakiegokolwiek aktu czynności te wszczynającego; czynności sprawdzające rozpoczynają się od pierwszej czynności sprawdzającej unormowanej w dziale V Ordynacji podatkowej (por. wyrok NSA z 24.10.2016 r., II FSK 985/15, CBOSA). Ustalenia poczynione przez organ podatkowy w trakcie tych czynności mogą w efekcie spowodować wszczęcie kontroli podatkowej albo postępowania podatkowego i rozstrzygnięcie sprawy w formie decyzji podatkowej. W tym sensie czynności sprawdzające często mają charakter wstępny (przygotowawczy), poprzedzający rozpoczęcie kolejnych procedur podatkowych.

W wielu orzeczeniach sądów administracyjnych zwrócono również uwagę na konsekwencje odrębnego charakteru czynności sprawdzających, w porównaniu ze specyfiką kontroli podatkowej.

W wyroku WSA w Gliwicach z 9.02.2010 r., I SA/Gl 1026/09, CBOSA, sąd ten stwierdził, że: „czynności sprawdzające uregulowane zostały w Dziale V, a kontrola podatkowa w Dziale VI Ordynacji podatkowej jako odrębne instytucje prawa odnoszące się do »różnych« stanów faktycznych i prawnych, z własną procedurą i odmiennymi celami”.

W wyroku WSA w Łodzi z 13.04.2004 r., I SA/Łd 620/03, CBOSA, sąd stwierdził, że czynności sprawdzające prowadzone są w trybie przepisów zawartych w dziale V Ordynacji podatkowej (art. 272–280 o.p.) i nie są tożsame z kontrolą podatkową, o której mowa w dziale VI Ordynacji podatkowej (art. 281–292 o.p.). Na tej podstawie sąd uznał, że czynności sprawdzające nie są przeszkodą do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług dotyczącej zobowiązania podatkowego za niektóre miesiące 2000 r. na podstawie art. 81 § 1 o.p.

W uchwale NSA z 24.10.2016 r., I FPS 3/16, CBOSA, sąd podkreślił charakter czynności sprawdzających: „Czynności sprawdzające są porównywane do kontroli wstępnej, której istota polega na weryfikowaniu oraz konfrontowaniu informacji pochodzących z różnych źródeł (...). Czynności sprawdzające dotyczą zatem trzech okoliczności: terminowości, formalnej poprawności dokumentów oraz ustalenia stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. To znaczy, że w stosunku do potrzeb związanych z płatnością podatków i jej kontrolą, czynności sprawdzające mają charakter formalny i wstępny. Czynności sprawdzające pozwalają ograniczyć ryzyko związane z samoobliczeniem podatku oraz obliczaniem zobowiązań podatkowych przez podatników. Dają możliwość skorygowania deklaracji podatkowej i zapobieżenia stosowaniu sankcji karnych skarbowych”.

Cel kontroli podatkowej jest więc niewątpliwie szerszy od czynności sprawdzających. Niemniej niekiedy, co powinno wynikać z okoliczności przedmiotowej sprawy, bez zba-

dania wcześniejszych i późniejszych etapów transakcji związanych z jej przedmiotem, właśnie poprzez czynności sprawdzające, nie ma możliwości oceny zgodności działań kontrolowanego z prawem podatkowym. Ma to odniesienie szczególnie do transakcji tym samym towarem pomiędzy wieloma podmiotami, np. w zakresie transakcji „łańcuchowych” związanych z podatkiem VAT i oszustwami w tym zakresie (por. wyrok NSA z 20.09.2017 r., I FSK 1993/15, CBOSA).

Czynności sprawdzające nie mogą dotyczyć wszystkich elementów związanych z oceną prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Ich zakres ograniczony jest przez ustawodawcę do sprawdzenia trzech podstawowych okoliczności.

Po pierwsze, zgodnie z art. 272 pkt 1 o.p., czynności sprawdzające służą dokonaniu oceny, czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków, takich jak: składanie dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów.

Po drugie, celem czynności sprawdzających, stosownie do art. 272 pkt 2 o.p., jest zbadanie formalnej poprawności deklaracji, jak również dokumentów niezbędnych do sprawdzenia terminowego wpłacania podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Ocena ta ma na celu sprawdzenie, czy dokument nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek i czy został sporządzony zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa.

Wreszcie, po trzecie, celem czynności sprawdzających będzie również ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do jego realizacji służą środki dowodowe określone w art. 275 i 276 o.p. (prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii, jeśli podmiot skorzystał z ulg podatkowych, ponadto uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych, również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika, wreszcie prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu, z którym związane były ulgi inwestycyjne)².

Podsumowując rozważania o charakterze prawnym, należy wskazać, iż z art. 272 i n. o.p. wynika, że czynności sprawdzające organów podatkowych są traktowane jako osobna instytucja, mająca charakter formalny i wstępny. Z drugiej strony, nie ulega wątpliwości, iż czynności sprawdzające są elementem procedury podatkowej i rodzajem czynności kontrolnych organu podatkowego. Pod względem formalnym nie utożsamia się ich jednak ani z kontrolą podatkową, ani z czynnościami dowodowymi w postępowaniu podatkowym. Konsekwencją czynności sprawdzających może być wszczęcie postępo-

² D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

wania podatkowego lub postępowania egzekucyjnego (zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 21.10.2008 r., I SA/Rz 557/08, CBOSA).

W wyroku z 31.03.2009 r., III SA/Wa 2001/08, CBOSA, WSA w Warszawie orzekł, że: „Cel czynności sprawdzających określony został w art. 272 o.p. Generalnie rzecz ujmując, czynności te służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymaga przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego. Dlatego też wadliwość informacji PIT-11 stwierdzona została dopiero w toku postępowania podatkowego wszczętego wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, w którym Skarżący powołał się na przysługujące mu zwolnienie podatkowe. Przepisy o czynnościach sprawdzających nie określają przy tym terminów przeprowadzenia tych czynności”.

Należy jednak dodać, że do czynności sprawdzających mają odpowiednie zastosowanie niektóre przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, zawierające regulacje dotyczące postępowania podatkowego. Chodzi mianowicie o: art. 143 o.p. (dotyczący upoważnienia pracownika organu podatkowego do załatwiania spraw w imieniu tego organu) oraz przepisy rozdziałów 1–3 (dotyczące odpowiednio: zasad ogólnych, wyłączenia pracownika organu podatkowego/samego organu, strony); rozdziału 5 (doręczenia); rozdziału 6 (wezwania); rozdziału 9 (metryki, protokoły i adnotacje), z wyłączeniem art. 171a (dotyczącego metryki sprawy); rozdziału 10 (udostępnianie akt); rozdziału 14 (postanowienia); rozdziału 16 (zażalenia); rozdziału 23 (koszty postępowania).

Co do zasady, powyższe czynności sprawdzające podejmują zawsze organy skarbowe pierwszej instancji. Przeprowadzeniem czynności sprawdzających dotyczących dokumentowania przez podatników wywozu towarów będących przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz weryfikacji potwierdzeń numerów identyfikacyjnych kontrahentów zagranicznych w związku z wykonaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium innego państwa członkowskiego UE niż Polska – zajmuje się jednak szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez Ministra Finansów (biura wymiany informacji o VAT; art. 272 w zw. z art. 272a o.p.).

Należy też zauważyć, że organy kontroli skarbowej, funkcjonujące w poprzednim porządku prawnym (przed wejściem w życie ustawy o KAS, a więc przed 1.03.2017 r.), mogły prowadzić zarówno kontrolę podatkową, jak i postępowanie kontrolne, które było odpowiednikiem postępowania podatkowego, przy czym z woli ustawodawcy w swoich działaniach wobec podatników w ogóle nie stosowały typowych czynności sprawdzających, rozumianych jako sprawdzenie formalno-terminowe składanych deklaracji podatkowych.

Jedynym wyjątkiem była tzw. kontrola krzyżowa, odrębnie uregulowana w art. 13b u.k.s., a oddzielnie w art. 274c o.p. Miała ona jednak inny, bardziej kontrolny charakter, gdyż wiązała się z prowadzeniem wobec podatnika kontroli podatkowej lub postępowania

podatkowego, a wówczas organ niejako przy okazji w ramach czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej) mógł sprawdzić i zweryfikować rzetelność transakcji pomiędzy kontrolowanym a jego kontrahentem. Po wejściu w życie ustawy o KAS powyższa zasada została utrzymana. Od 1.03.2017 r. organy administracji skarbowej (naczelnicy urzędów celno-skarbowych) mogą prowadzić czynności kontroli krzyżowej, na podstawie art. 79 u.KAS. Przepis art. 13b u.k.s. przestał obowiązywać.

Prowadzenie kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających w odniesieniu do danego podatku za określony rok podatkowy nie wyłącza możliwości jednoczesnego podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających w odniesieniu do podatku za inne lata podatkowe (zob. wyrok NSA – Ośrodek Zamiejscowy w Łodzi z 30.01.2002 r., I SA/Łd 693/00, CBOSA).

Ograniczenia co do zakresu czynności sprawdzających przejawiają się w tym, że tego rodzaju czynności zasadniczo mogą dotyczyć badania takich dokumentów, jak deklaracje, zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Kontrolujący – w toku czynności sprawdzających – mogą też żądać okazania innej dokumentacji, przykładowo: faktur, umów związanych z działalnością gospodarczą kontrolowanego, dowodów zapłaty. Co do zasady, w swoich działaniach kontrolujący nie mogą jednak wykraczać poza powyższy zakres czynności faktycznych i nie są upoważnieni do przeprowadzenia oraz badania innych dowodów, takich jak zeznania świadków, zeznania stron, opinie biegłych, materiały zgromadzone w trakcie innych postępowań, tj. postępowania karnego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Przeprowadzenie czynności sprawdzających u innych podmiotów niż podatnik jest możliwe tylko w ściśle określonych przypadkach, które określa Ordynacja podatkowa. Ma to miejsce przy weryfikacji prawa podatnika do ulg podatkowych. Wtedy urząd może np. wystąpić do banku czy innych instytucji finansowych o konieczne dokumenty (zob. wyrok NSA z 18.10.2023 r., I FSK 1479/12, CBOSA).

Przepis art. 274b § 1 o.p. stanowi specyficzny zakres czynności sprawdzających, wskazujący, że jeżeli weryfikacja zasadności zwrotu podatku wymaga przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów, organ podatkowy może postanowić o przedłużeniu tego terminu do czasu zakończenia czynności sprawdzających.

Przepis Ordynacji podatkowej nie stanowi samodzielnej podstawy do przedłużenia terminu zwrotu podatku. Odsyła on bowiem do odrębnych przepisów przewidujących przedłużenie terminu zwrotu. Co do zasady, to z tych odrębnych przepisów wynikać powinna możliwość przedłużenia terminu zwrotu podatku. Takim zaś przepisem, mającym najszerzy zakres zastosowania w praktyce i charakter materialnoprawny, jest art. 87 ust. 2 zdanie drugie u.p.t.u., stosowany również odpowiednio do sytuacji tzw. przyspieszonego zwrotu podatku, o którym mowa w ust. 6 tego artykułu. Przepisy

ustawy o podatku od towarów i usług umożliwiające przeprowadzenie postępowania sprawdzającego (wyjaśniającego) są więc zgodne z zasadą nieograniczonego (co do terminu i wysokości) zwrotu nadwyżki podatku, którą można wywieść z regulacji unijnych.

W przypadku gdy bezpośrednio po czynnościach sprawdzających wdrożone zostanie postępowanie podatkowe dotyczące zasadności zwrotu, organ podatkowy może wydłużyć termin zwrotu nadwyżki podatku do czasu zakończenia tego postępowania. NSA w wyroku z 18.10.2013 r., I FSK 1480/12, CBOSA, słusznie zauważył: „Kontrola tzw. «krzyżowa» dopuszczalna jest w ramach prowadzonego wobec podatnika postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, ale nie poza nimi. Nie ma więc podstaw prawnych w ramach jedynie czynności sprawdzających określonych w dziale V Ordynacji podatkowej w art. 272 pkt 3, bez wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, żądania od kontrahentów podatnika dokumentów w celu sprawdzenia zasadności zwrotu VAT. Kontrola krzyżowa dokonana poza postępowaniem lub kontrolą podatkową jest więc niezgodna z prawem, a uzyskane w niej dokumenty nie będą miały waloru dowodu w rozumieniu art. 180 o.p.”

Zakres czynności sprawdzających, jaki mogą stosować organy podatkowe w ramach weryfikacji zasadności zwrotu VAT, określiła uchwała NSA (7) z 24.10.2016 r., I FPS 3/16, CBOSA. Zgodnie z nią w przypadku przedłużenia terminu zwrotu VAT w związku z weryfikacją jego zasadności dokonywaną w ramach czynności sprawdzających fiskus nie może wszcząć kontroli krzyżowej u kontrahentów podatnika.

Przykład. Zakaz prowadzenia czynności sprawdzających u kontrahenta

Zgodnie ze stanem faktycznym będącym podstawą rozstrzygnięcia NSA z z 24.10.2016 r., I FPS 3/16, podatnik w 2013 r. złożył deklarację VAT-7, wykazując nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym i wnosząc o zwrot jej części na rachunek bankowy, a pozostałej kwoty o przeniesienie na następny okres rozliczeniowy. Jednak organy podatkowe nie dokonały zwrotu, kilkakrotnie przedłużając jego termin i powołując się na konieczność weryfikacji jego zasadności w ramach czynności sprawdzających.

W związku ze wskazanymi czynnościami sprawdzającymi organy zwróciły się m.in. do niemieckiej oraz czeskiej administracji podatkowej w celu otrzymania informacji dotyczących transakcji zawartych przez podatnika z kontrahentami z tych państw (tzw. kontrola krzyżowa). Równocześnie wobec podatnika nie została wszczęta kontrola ani postępowanie podatkowe za sporny okres.

Takie działanie organów wzbudziło wątpliwości podatnika, który uznał, że w ramach czynności sprawdzających dokonywanych w związku z prowadzonym postępowaniem wyjaśniającym w przedmiocie zasadności wniosku o zwrot VAT nie jest dopuszczalne analizowanie dokumentacji jego kontrahentów.

W ww. uchwale NSA jednoznacznie potwierdził, że w przypadku sprawdzania zasadności zwrotu VAT ustawodawca dopuścił możliwość prowadzenia kontroli krzyżowych jedynie w związku z prowadzonym u podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową. Nie jest to natomiast możliwe w trakcie samych czynności sprawdzających. Uchwała ma znaczenie nie tylko w kontekście zwrotu VAT. Jak wynika bowiem z uzasadnienia sądu, kontrole krzyżowe są niedopuszczalne w każdym przypadku, gdy organ prowadzi wobec podatnika czynności sprawdzające i nie wszczyna kontroli ani postępowania podatkowego.

Organ podatkowy może weryfikować zasadność zwrotu w różnych formach. W związku z tym postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu może być wydane odpowiednio w toku czynności sprawdzających, w toku postępowania kontrolnego, postępowania podatkowego bądź kontroli podatkowej. W tym pierwszym przypadku postanowienie wydawane jest na podstawie art. 274b § 1 o.p. Podlega ono zaskarżeniu zażaleniem, w myśl § 2 powyższego artykułu. W pozostałych przypadkach (trybach) wydawania postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu podatku zażalenie na to postanowienie nie służy. Samo przedłużenie terminu zwrotu podlega wówczas zaskarżeniu do sądu administracyjnego. W odniesieniu do przedłużenia terminu zwrotu następującego w toku postępowania kontrolnego bądź kontroli podatkowej potwierdził to NSA w postanowieniach z: 23.07.2013 r., I FSK 1228/13, CBOSA, i 10.07.2013 r., I FSK 1133/13, CBOSA.

Należy przy tym uznać, iż decydujące znaczenie co do charakteru postanowienia, o którym mowa, ma podstawa prawna wskazana przez organ wydający postanowienie i związana z nią treść pouczenia³.

Spory w tym zakresie ostatecznie rozstrzygnął NSA. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów podjął uchwałę z 24.10.2016 r., I FPS 2/16, CBOSA, w której stwierdził, iż „przedłużenie terminu zwrotu różnicy podatku, o którym mowa w art. 87 ust. 2 zd. 2 VAT, w przypadku, gdy weryfikacja rozliczenia podatnika dokonywana jest w ramach kontroli podatkowej (lub postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego) następuje w formie zaskarżalnego zażaleniem postanowienia naczelnika urzędu skarbowego, przewidzianego w art. 274b w zw. z art. 277 o.p., na które przysługuje skarga do sądu administracyjnego na podstawie art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.”.

Konsekwencje przeprowadzenia czynności sprawdzających mogą być różne. Organ podatkowy może nie podejmować dalszych działań z uwagi na brak stwierdzenia nieprawidłowości w trakcie przeprowadzonych czynności sprawdzających. W przeciwnym razie, gdy takie nieprawidłowości się pojawią bądź nie można przesądzić o ich wystąpieniu przy wykorzystaniu jedynie instrumentów prawnych dostępnych w trakcie czynności sprawdzających, organ podatkowy może wszcząć kontrolę podatkową, postępowanie podatkowe albo postępowanie egzekucyjne.

³ A. Bartosiewicz, *Komentarz do art. 87 ustawy o podatku od towarów i usług*, LEX 2016.

W praktyce czynności sprawdzające dotyczą przede wszystkim podatników dokonujących samoobliczenia podatku oraz płatników przeprowadzających obliczenie płatnicze i odprowadzających pobraną od podatnika kwotę na rachunek organu podatkowego. Samoobliczenie podatku ściśle wiąże się z jednym ze sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, a mianowicie ich powstawaniem z mocy prawa. Zdecydowana większość zobowiązań podatkowych powstaje bowiem w taki sposób (a nie na podstawie decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania). W takiej sytuacji podatnik musi samodzielnie, tj. „z własnej inicjatywy”, obliczyć i odprowadzić – w terminie wskazanym w ustawie – należność podatkową na rachunek organu podatkowego. Przepisy ustaw podatkowych określają zdarzenia powodujące powstanie zobowiązania podatkowego. W przypadku podatków dochodowych takim zdarzeniem jest uzyskanie przez podatnika dochodu (o ile nie jest to dochód neutralny podatkowo albo zwolniony z podatku).

Osobie, wobec której prowadzone są czynności sprawdzające, przysługują następujące prawa⁴:

- 1) podatnik może wnieść sprzeciw do organu podatkowego, który dokonał korekty deklaracji, przy czym taki sprzeciw anuluje korektę (znosi skutki prawne korekty);
- 2) osoba, która na wezwanie organu podatkowego dokonała korekty deklaracji zgodnie ze wskazaniami tego organu, nie poniesie z tego tytułu (i w tym zakresie) odpowiedzialności karnej skarbowej (co do zasady taka korekta nie zamyka jednak definitywnie organowi podatkowemu drogi do przeprowadzenia w tej samej sprawie w późniejszym terminie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w celu weryfikacji wysokości podstawy opodatkowania);
- 3) osoba, która złożyła deklarację budzącą wątpliwości po stronie organu podatkowego, ma prawo (i obowiązek) do osobistego stawiennictwa na wezwanie tego organu do skorygowania deklaracji i złożenia niezbędnych wyjaśnień – tylko na terenie województwa, w którym ta osoba ma miejsce zamieszkania;
- 4) jeśli osoba wezwana do złożenia wyjaśnień dotyczących deklaracji nie może stawić się w siedzibie organu podatkowego z powodu choroby, niepełnosprawności lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienia albo dokonać innej niezbędnej czynności w miejscu pobytu tej osoby;
- 5) jeśli korekta deklaracji doprowadziła do powstania nadpłaty podatku, podatnikowi – w terminie 3 miesięcy – przysługuje jej zwrot;
- 6) podatnik może wnieść zażalenie na postanowienie organu o przedłużeniu terminu do zwrotu podatku – do czasu zakończenia czynności sprawdzających;
- 7) osoba, która złożyła deklarację rodzącą po stronie organu podatkowego wątpliwości natury formalnej (a także kontrahent podatnika), ma prawo do działania – w toku czynności sprawdzających – przez pełnomocnika, chyba że charakter danej czynności wymaga osobistego działania tej osoby (kontrahenta podatnika);

⁴ Zob. D. Zalewski, A. Melezini (red.), *Postępowanie podatkowe...*, s. 46 i n.

- 8) jeśli przedłużenie przez organ podatkowy terminu do zwrotu podatku okaże się bezzasadne, za okres opóźnienia w stosunku do ustawowego terminu zwrotu podatku podatnikowi przysługuje opłata prolongacyjna stosowana w przypadku odroczenia płatności podatku lub jego rozłożenia na raty;
- 9) podatnik współdecyduje z organem podatkowym w sprawie wyznaczenia terminu oględzin lokalu mieszkalnego; podatnik może również odmówić przeprowadzenia oględzin albo podpisania protokołu oględzin (co może jednak w efekcie doprowadzić do wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej);
- 10) osoba, która złożyła deklarację budzącą wątpliwości organu podatkowego, ma prawo wystąpić do przełożonego pracownika organu o wyłączenie tego pracownika, jeżeli zachodzą okoliczności, które mogą wywoływać wątpliwości co do jego bezstronności.

2. Kontrola krzyżowa

Czynności organu skarbowego opisane w art. 274c o.p. (oraz w art. 79 u.KAS) powszechnie określane są mianem kontroli krzyżowej. Nazwa ta jest powszechnie stosowana nie tylko przez samych pracowników organów skarbowych, ale także w doktrynie i orzecznictwie, mimo iż nie są to czynności kontrolne *sensu stricto*. Kontrola krzyżowa w rozumieniu przepisów ustawy o KAS, jak również art. 274c o.p. jest zaliczana do czynności sprawdzających. Stosowanie określenia „kontrola krzyżowa” wynika z tego, iż przed 21.08.2004 r. tzw. kontrola krzyżowa unormowana była w dziale regulującym kontrolę podatkową (w już nieobowiązującym art. 288a o.p.).

Zgodnie z ówczesnym brzmieniem przepisu, stanowiła ona kontrolę kontrahenta podmiotu kontrolowanego i jej istotą było sprawdzenie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahentów kontrolowanego. W praktyce kontrola ta polegała na ustaleniu, czy dokumenty znajdujące się w dokumentacji księgowej kontrolowanego (z reguły faktury VAT) znajdują odzwierciedlenie w dokumentacji i księgach podatkowych jego kontrahenta. Instytucja ta miała dwojaki charakter. Posiadała zarówno cechy czynności sprawdzających, jak i kontroli podatkowej *sensu stricto*.

Przedsiębiorcy postulowali konieczność zapewnienia podmiotom gospodarczym ochrony prawnej przed zbędnymi kontrolami. W ich opinii znaczna liczba organów kontrolujących, ich szerokie kompetencje, częsty zbieg kilku niezależnych kontroli w jednym czasie nie sprzyjał rozwojowi przedsiębiorczości i postulowali zmianę takiego stanu rzeczy. Skutkiem owych żądań było uchwalenie nowej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁵. Uchylono nią art. 288a o.p. (dział VI „Kontrola podatkowa”), a do działu V o.p. („Czynności sprawdzające”) dodano art. 274c o.p. Przepis reguluje podobną materię, jak uchylony art. 288a o.p., a brzmienie obu artykułów jest zbliżone.

⁵ Dz.U. z 2004 r. Nr 173, poz. 1808 ze zm.

Organ podatkowy w ramach nowej regulacji nie jest uprawniony do przesłuchiwania kontrahenta podatnika czy też żądania od niego wyjaśnień dotyczących zobowiązań podatkowych kontrolowanego podatnika. Z drugiej strony, jeśli w trakcie przeprowadzanych czynności sprawdzających kontrahent wypowiada się w kwestiach związanych z tymi czynnościami, organ powinien wypowiedzi te utrwalić w protokole z tych czynności. Z czynności sprawdzających, określonych w art. 274c o.p., każdorazowo musi bowiem być sporządzony protokół.

Organ podatkowy może przeprowadzić wobec kontrahenta podatnika czynności sprawdzające przewidziane w art. 274c o.p. tylko w toku czy też w związku z podjętym już wcześniej wobec podatnika postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową. Czynności te polegają na tym, że organ podatkowy może zażądać od kontrahentów podatnika, wykonujących działalność gospodarczą, przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności (§ 1 pkt 1) lub też żądać przekazania informacji, tj. za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych (§ 1 pkt 2).

Uprawnienia do przeprowadzenia kontroli krzyżowej przysługują także organom KAS w trakcie kontroli celno-skarbowej (art. 79 u.KAS). Celem tej instytucji jest zweryfikowanie prawidłowości zaewidencjonowania tożsamyh towaru lub usługi u kontrahenta kontrolowanego, które kupił bądź sprzedał kontrolowany, co w konsekwencji daje kontrolującym podstawowe narzędzie służące do zwalczania przestępstwa wyłudzenia podatku od towarów i usług. Tego typu czynności mają niewątpliwie charakter kontrolny, a potrzeba ich przeprowadzenia wiąże się z brakiem konieczności wszczynania autonomicznej kontroli celno-skarbowej lub podatkowej u kontrahenta kontrolowanego w przypadku pojawienia się wątpliwości co do historii sprzedaży bądź nabycia towaru lub usługi. Zaletą dla kontrahenta kontrolowanego jest brak wszczynania uciążliwej i najczęściej długotrwałej procedury kontroli celno-skarbowej, pod warunkiem że kontrola krzyżowa nie zrodzi wątpliwości co do rzetelności działania kontrahenta kontrolowanego⁶.

Może się zdarzyć, że w chwili wszczęcia kontroli krzyżowej były kontrahent kontrolowanego podatnika nie prowadzi już działalności gospodarczej. Dla skuteczności przedmiotowego wezwania (a zarazem możliwości weryfikacji rozliczenia transakcji gospodarczych pomiędzy nimi) nie jest to jednak istotne. Ważne jest natomiast to, aby kontrahent prowadził tę działalność w tym okresie, w którym miały miejsce badane przez organ transakcje.

⁶ A. Melezini [w:] *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Warszawa 2018, art. 79.

Pracownicy organu KAS, którzy badają poprawność rozliczeń podatkowych kontrahenta, mogą w ramach czynności sprawdzających wystąpić do kontrahenta podatnika o udostępnienie nie tylko umów i faktur, lecz także deklaracji VAT, rejestrów (ewidencji), dowodów zapłaty podatku i innych tego rodzaju dokumentów. Chodzi bowiem o potwierdzenie po stronie kontrahenta, że badane transakcje handlowe rzeczywiście miały miejsce, a związane z tymi transakcjami wartości obrotu i wysokości podatku, które wykazał „u siebie” podatnik, odpowiadają prawdzie (zaistniałemu stanowi faktycznemu).

W uzasadnieniu wyroku z 25.06.2008 r., I SA/GI 97/08, CBOSA, WSA w Gliwicach podniósł, że: „odnosząc się do treści skargi, wyjaśnić należy, iż interpretacją art. 274c o.p. przedstawiona przez skarżącego (że organ podatkowy może żądać jedynie od kontrahenta okazania samej kopii faktury VAT) – nie jest prawidłowa. Z przepisu tego jasno wynika, że organ podatkowy, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Już sama treść art. 274c o.p. wskazuje na uprawnienie organów podatkowych do żądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia «dokumentów» w zakresie objętym kontrolą, a nie jedynie «faktur VAT». Tak więc, samo sprawdzenie istnienia kopii faktury VAT u wystawcy, bez weryfikacji, czy podatek VAT należny wynikający z tej faktury został rozliczony przez kontrahenta (i ewentualnie dokonania innych niezbędnych czynności), jest niewystarczające do ustalenia niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego w kwestii rzetelności faktury – czyli tego, czy faktura ta dokumentuje rzeczywistą transakcję”.

Należy zgodzić się z treścią wyroku z 27.04.2010 r., II FSK 1916/08, CBOSA, w którym NSA zauważyła, że: „Wyprowadzenie z treści art. 274c § 1 o.p. wniosku, że żądanie organu odnośnie do przedłożenia dokumentów może dotyczyć tylko faktur, a nie innych dokumentów będących w posiadaniu podatnika nie jest uzasadnione, bowiem z treści powołanego przepisu wynika, że organ może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności. Mogą to być zatem wszelkie dokumenty mające znaczenie dla ustalenia faktów istotnych w sprawie w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem podatkowym, prowadzonym wobec kontrahenta przedsiębiorcy, a nie tylko faktury”.

Tak więc kryterium wytyczającym zakres czynności sprawdzających jest związek żądanych dokumentów z kontrolą u podatnika (trzeba też przyjąć, że również związek z postępowaniem podatkowym) i cel postępowania, a nie rodzaj dokumentów, jakich organ może żądać w ramach czynności sprawdzających, a zażądanie przez organ przedłożenia danych dokumentów nie jest równoznaczne z przeprowadzeniem kontroli podatkowej (zob. szerzej wyrok WSA w Warszawie z 4.09.2009 r., III SA/Wa 542/09, CBOSA).

Czynności kontroli krzyżowej, które wykonywane są u danego podmiotu, pozostają – formalnie rzecz biorąc – czynnościami sprawdzającymi, które wykonywane są w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u podatnika. Czynności kontroli krzyżowej nie są kontrolą u tego podmiotu, u którego są prowadzone.

Kontrola krzyżowa, mimo swojej nazwy, ma w istocie charakter czynności sprawdzających, dzięki czemu możliwe jest sprawdzenie kontrahentów podatników bez konieczności wszczynania u nich kontroli i wliczania okresu tego sprawdzania do czasu kontroli u podatnika. Jest to zasadne ze względu na ekonomikę kontroli lub postępowania i ich szybkość. Jednocześnie ważne jest to, że nie są naruszane gwarancje procesowe kontrolowanego podatnika. Wszystkie czynności organu podatkowego dotyczą wtedy wyłącznie dokumentów. Kontrolowany podatnik nie musi być wcześniej powiadamiany o kontroli krzyżowej u jego kontrahenta i nie bierze w niej udziału. Analizowane dokumenty zostaną włączone do akt sprawy i wtedy podatnik będzie miał możliwość ustosunkowania się do ich treści.

W związku z takim ukształtowaniem czynności kontroli krzyżowej nie dotyczy ich obowiązująca zasada prowadzenia u przedsiębiorcy jednej kontroli (art. 54 pr. przed.), a czynności dokonywane w jej trakcie nie liczą się do limitu maksymalnego czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy (art. 55 pr. przed.). Oznacza to również, że kontrolujący nie są ograniczeni żadnymi limitami co do czasu trwania kontroli krzyżowych. Z reguły jednak, z uwagi na nieskomplikowany charakter tych czynności, trwają one 1–2 dni.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z 18.04.2011 r., III SA/Wa 472/10, CBOSA, uznał, że: „W ocenie Sądu, nie wykraczało to poza dopuszczalne ramy czynności sprawdzających, nie dyskwalifikowało sporządzonych na tej podstawie protokołów i w żadnym przypadku nie czyniło niewiarygodnymi wyników, dokonanych na poszczególnych stacjach paliw oględzin. Wyniki te w niektórych przypadkach znajdowały dodatkowe potwierdzenie w postaci wyjaśnień pracowników Spółki. Tak więc, oględziny w bezsprzeczny sposób wykazały, że zakupione przez Spółkę towary nie były wykorzystywane na należących do niej stacjach paliw. W materiale dowodowym mowa była o prowadzonych w owym czasie prywatnych budowach wspólników Spółki, ale udowodnienie, iż zakupione towary tam właśnie zostały skierowane i wykorzystane, nie było ze strony organów podatkowych niezbędne”.

W ocenie autora, jeśli w toku kontroli krzyżowej kontrolowany lub jego pracownicy udzielają dobrowolnych wypowiedzi na temat dokumentów będących przedmiotem kontroli, a także jeśli wypowiedzi te są przedmiotowe, związane z kontrolą krzyżową i zakresem postępowania kontrolnego prowadzonego u podatnika, to nie ma przeszkód, aby odnotować te wypowiedzi jako oświadczenia w protokole sporządzonym z czynności kontroli krzyżowej na podstawie art. 172 o.p. Powyższa teza i prawidłowość orzeczenia sądu I instancji została potwierdzona prawomocnym wyrokiem NSA

z 21.09.2012 r., I FSK 1434/11, CBOSA, oraz postanowieniem NSA (7) z 3.03.2014 r., II FPS 7/13, CBOSA.

Podobnie w doktrynie przyjmuje się, że regulacja „kontroli krzyżowej” nie uprawnia organu do dokonywania innych czynności w ramach kontroli kontrahenta, np. przesłuchiwanie świadków czy dokonywania oględzin. Jednak w sytuacji, gdy w trakcie czynności kontroli krzyżowej kontrahent wypowiada się w kwestiach związanych z tymi czynnościami, np. gdy dotyczą one prowadzonej przez kontrahenta dokumentacji – sposobu dokumentowania transakcji dokonywanych z kontrolowanym, organ powinien odnotować te wypowiedzi w protokole z kontroli krzyżowej. Wyjaśnienia te nie będą jednak tożsame z dowodem w postaci protokołu z przesłuchania świadka⁷.

W trzech wyrokach NSA z 18.04.2012 r.: I FSK 546/11, I FSK 547/11 i I FSK 548/11, CBOSA, wskazano jednoznacznie, że „wypowiedź kontrahenta podatnika, stanowiąca w istocie jego przesłuchanie w charakterze świadka, złożona w trakcie czynności sprawdzających nie może stanowić samodzielnego dowodu. W uzasadnieniach tych wyroków podniesiono mianowicie, że przedmiotem kontroli krzyżowej jest sprawdzenie pod kątem ich prawidłowości i rzetelności – a zatem zgodności ze stanem faktycznym – dokumentów u kontrahenta kontrolowanego. W tym celu organy kontroli skarbowej [obecnie: organy skarbowe] mogą zażądać od kontrahentów kontrolowanego przedstawienia wyłącznie dokumentów w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową, dotyczących wyłącznie konkretnej dostawy towaru lub usługi, w której brały udział. Rozróżnienie statusu kontrahenta będzie możliwe przede wszystkim na podstawie rodzaju dokumentacji, którą została potwierdzona dana transakcja (paragon fiskalny albo faktura). Mogą to być więc nie tylko faktury i rachunki, ale też inne pisma stwierdzające określone okoliczności i zdarzenia.

W realiach tamtej sprawy z treści protokołu z 13.07.2009 r. przeprowadzonego w firmie K. s.c. w zakresie wypowiedzi W. K. odbiega od wypowiedzi związanej z kontrolowaną dokumentacją (która dotyczy jedynie naprawy samochodu w firmie skarżącego i jak stwierdza Sąd I instancji, jest tylko pośrednio związana ze skarżącym) i wskazuje raczej na kompleksowe przesłuchanie osoby kontrolowanej. W takiej zaś sytuacji wypowiedź W. K. jako przekraczająca ramy, o których mowa w art. 13b ustawy o kontroli skarbowej, nie może stanowić dowodu w sprawie na okoliczności nie związane z prowadzoną u kontrolowanego kontrahenta dokumentacją”.

Powyższe uwagi dotyczą przede wszystkim art. 274c o.p. i art. 13b u.k.s. (w sprawach już zakończonych, a prowadzonych jeszcze na podstawie przepisów ustawy o kontroli skarbowej). W nowym stanie prawnym, w art. 79 u.KAS wprost zapisano, że w trakcie kontroli krzyżowej kontrahenci są zobowiązani do udzielenia wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.

⁷ D. Zalewski, A. Melezini, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2014, s. 270 i n.

W przypadku kiedy dochodzi do odmowy wydania stosownych dokumentów w ramach kontroli krzyżowej (organ podatkowy w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym kontrolą u podatnika w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności) na osobę/ podmiot, która odmawia ich wydania, może być nałożona kara porządkowa do kwoty 3700 zł (art. 262 o.p.). Powyższe potwierdza wyrok WSA w Rzeszowie z 23.11.2021 r., I SA/Rz 165/21, CBOSA: „W ramach czynności sprawdzających organ nie dokonuje jedynie kontroli formalnej poprawności dokumentów, stanowiących podstawę rozliczeń podatnika, ale także, w określonym zakresie, dokonuje ich weryfikacji, pod kątem zgodności ze stanem faktycznym. Tak więc prowadzi niezbędne do tego ustalenia, w ramach których musi sięgnąć do odpowiednich dokumentów. Wobec tego został wyposażony w możliwość wzywania o nie podatników”.

W ramach czynności sprawdzających organ nie dokonuje jedynie kontroli formalnej poprawności dokumentów, stanowiących podstawę rozliczeń podatnika, ale także, w określonym zakresie, dokonuje ich weryfikacji pod kątem zgodności ze stanem faktycznym. Tak więc prowadzi niezbędne do tego ustalenia, w ramach których musi sięgnąć do odpowiednich dokumentów. Wobec tego został wyposażony w możliwość wzywania o nie podatników.

Prawo do stosowania art. 79 u.KAS mają naczelnicy urzędów celno-skarbowych w ramach kontroli celno-skarbowych. Specyfiką art. 79 u.KAS jako formy czynności sprawdzających jest to, że nie może on być stosowany samodzielnie, ale jego użycie zawsze powinno mieć związek z kontrolą celno-skarbową prowadzoną u kontrolowanego. Dopiero w takiej sytuacji istnieje możliwość przeprowadzenia czynności sprawdzających (nazywane są one potocznie „kontrolą krzyżową” lub „krzyżówką”) u jego kontrahentów.

Zaznaczyć należy, że przepis art. 79 u.KAS określa obecnie szerszy niż poprzednio zakres podmiotowy kontroli krzyżowej. Stanowi on, że naczelnik urzędu celno-skarbowego może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o:

- 1) udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
- 2) przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 o.p., jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych;
- 3) udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.

W poprzednim brzmieniu przepisu (a także w aktualnym brzmieniu art. 274c o.p.) sprawdzeniu podlegały wyłącznie podmioty, które działalność gospodarczą prowadziły w chwili rozpoczęcia kontroli krzyżowej. Zakres podmiotowy kontroli krzyżowej w ustawie o KAS rozszerzono również o tych kontrahentów kontrolowanego, którzy nie są osobami fizycznymi i nie prowadzą działalności gospodarczej, ale dokonują nabycia towarów i usług w związku z realizacją swoich zadań, a więc np. fundacje, stowarzyszenia, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, szkoły wyższe czy też zakłady opieki zdrowotnej.

Dodatkowo zgodnie z art. 79 ust. 2 u.KAS kontrahentami kontrolowanego, którzy mogą podlegać sprawdzeniu w ramach kontroli krzyżowej, są także:

- 1) podmioty prowadzące działalność gospodarczą w okresie objętym kontrolą celno-skarbową, uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub tej samej usługi, będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi;
- 2) przewoźnicy drogowi w rozumieniu art. 4 pkt 15 ustawy z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1539 ze zm.) realizujący przewóz towarów na rzecz kontrolowanego lub dostawców i nabywców biorących udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru;
- 3) podmioty prowadzące działalność gospodarczą w okresie objętym kontrolą celno-skarbową, uczestniczące w magazynowaniu, przepakowywaniu, przeładunku lub przesyłaniu tego samego towaru, działające zarówno w imieniu dostawców, jak i nabywców biorących udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru.

Celem poszerzenia zakresu prowadzenia czynności sprawdzających w ramach kontroli krzyżowej na podstawie ustawy o KAS w stosunku do rozwiązań przyjętych w art. 274c o.p. stosowania przepisów o kontroli krzyżowej było zwiększenie skuteczności organów skarbowych w postępowaniach i kontrolach w zakresie prawidłowości rozliczania VAT. Możliwość otrzymania zwrotu VAT i sama konstrukcja tego podatku jest czynnikiem sprzyjającym popełnianiu oszustw podatkowych typu karuzelowego, firmanctwa czy też znikającego podatnika, w których wykorzystywany jest łańcuch dostaw tego samego towaru i wielość uczestniczących w nim podatników VAT.

3. Problemy praktyczne w stosowaniu przepisów o czynnościach sprawdzających

Obowiązki podmiotów uznanych za kontrahentów na podstawie art. 79 u.KAS czy art. 274c o.p. w zakresie przekazywania dokumentów, po uchyleniu art. 13b u.k.s., jak już wskazywano, nie są ograniczone w stosunku do obowiązków bezpośrednich kontrahentów kontrolowanego. Zgodnie z tymi przepisami za kontrahentów kontrolowanego uważa się także podmioty prowadzące działalność gospodarczą w okresie objętym kontrolą celno-skarbową (kontrolą podatkową, postępowaniem podatkowym),

uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub tej samej usługi, będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi.

Powyższa wykładnia przepisu, wbrew twierdzeniom niektórych pełnomocników stron, jest potwierdzona w orzecznictwie sądów administracyjnych. WSA w Łodzi w wyroku z 6.03.2018 r., I SAB/Łd 3/18, LEX nr 2473510, uznał: „Zatem nie jest zasadne stanowisko strony skarżącej że na jej prawo do odliczenia podatku VAT i w konsekwencji na wysokość należnego podatku wpływają jedynie faktury otrzymane od jej bezpośrednich kontrahentów. Organ słusznie wyjaśnił, że dla przesądzenia o rzetelności obrotu paliwem konieczna jest weryfikacja prawidłowości działań wszystkich podmiotów uczestniczących w obrocie paliwem lotniczym. Stanowisko to uzasadnia wskazany przez organ rozbudowany łańcuch podmiotów uczestniczących w zakupie i sprzedaży paliwa, jak też to, że podmioty krajowe mają siedzibę pod tym samym adresem”.

W świetle przepisów kontrahentem podmiotu kontrolowanego jest nie tylko ten podmiot, który bezpośrednio zawarł umowę (transakcję) z podmiotem kontrolowanym, ale każdy podmiot, który uczestniczył w dostawie tego samego towaru lub usługi. O uznaniu konkretnego podmiotu za kontrahenta podmiotu kontrolowanego decyduje więc tożsamość towaru będącego przedmiotem transakcji. Zaznaczyć tylko należy, że w przypadku podmiotów, których z podmiotem kontrolowanym nie łączy bezpośrednia więź (bezpośrednia umowa lub bezpośrednio zawarta transakcja), prawo do żądania przedstawienia dokumentów, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje jedynie dokumenty związane z dostawą tego konkretnego towaru lub wykonanej usługi (wyrok WSA w Krakowie z 18.02.2016 r., I SAB/Kr 1/16, CBOSA).

Przykład. Kontrole krzyżowe kontrahentów na wcześniejszym etapie obrotu

Na podstawie art. 79 u.KAS weryfikacji podlegać mają nie tylko rozliczenie kontrolowanego, ale także rozliczenia wszystkich innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami, będących przedmiotem rozliczenia kontrolowanego.

W przypadku gdy przedsiębiorca wystąpi o zwrot podatku VAT naliczonego wynikającego z faktur zakupionych przez niego towarów, które następnie były przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (dalej: WDT), w zainteresowaniu organu podatkowego znajdują się transakcje, jakie zawarł on z podmiotem, od którego zakupił towar, jak też transakcje, jakie zawarł z kontrahentem, który nabył towar od niego w ramach WDT. Możliwe było zatem przeprowadzenie kontroli podmiotów, które dokonywały obrotu takim towarem zarówno na wcześniejszych, jak i późniejszych etapach obrotu.

Sprawdzenie takie ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia kwestii zwrotu podatku od towarów i usług. Tylko bowiem w sytuacji, gdy nie dochodzi do nadużycia w łańcuchu dostaw przy poszczególnych dostawach, a więc podatnik posiada nie tylko faktury, ale

też doszło do rzeczywistych, mających gospodarcze uzasadnienie dostaw (zrealizowanie elementu formalnego i materialnego dostawy), jest on uprawniony do otrzymania zwrotu podatku od towarów i usług. Organy zatem mają obowiązek zbadać, czy przedłożone faktury spełniają warunki formalne przewidziane dla tego typu dokumentów, a także czy transakcje w nich wskazane miały rzeczywiście miejsce (por. wyrok WSA w Gliwicach z 7.01.2021 r., CBOSA).

Od podmiotów, o których mowa w art. 79 u.KAS i 274c o.p. (kontrahentów), organy mogą żądać przekazania wyłącznie dokumentów dotyczących konkretnej dostawy towaru lub usługi, w której brały udział, oraz udzielenia wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego podatnika. Organy skarbowe nie są uprawnione do żądania od kontrahentów innych dokumentów niezwiązanych z przedmiotową transakcją, określoną w żądaniu.

Po przeprowadzeniu czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego organ ma obowiązek sporządzić protokół, stosując odpowiednio przepisy dotyczące protokołów w postępowaniu podatkowym – tj. art. 172, 173 i 176 o.p. (rozdział 9 działu IV w zw. z art. 280 o.p.). Protokół sporządzony z czynności sprawdzających przeprowadzonych u kontrahenta, zgodnie z art. 181 o.p., stanowi dowód w postępowaniu podatkowym i kontroli podatkowej (por. art. 292 o.p.) prowadzonym u podatnika.

Protokół wraz z załącznikiem w postaci dokumentów zgromadzonych w ramach czynności sprawdzających mogą stanowić odpowiednio załącznik do protokołu kontroli podatkowej lub wyniku kontroli celno-skarbowej lub jeden z dowodów w postępowaniu podatkowym, odrębny od dowodów zgromadzonych w toku kontroli podatkowej, w zależności do tego, czy czynności te zostaną przeprowadzone w trakcie kontroli podatkowej, czy też po jej zakończeniu, ale w ramach postępowania podatkowego.

Uregulowana w art. 274c o.p. tzw. kontrola krzyżowa stanowi rodzaj specyficznych czynności sprawdzających. Ich specyfika polega na tym, że czynności te mogą być przeprowadzone u kontrahenta podatnika jedynie w sytuacji, gdy w stosunku do podatnika organ podatkowy prowadzi postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową. Tym samym nie można przyjąć, że skoro art. 274c o.p. mieści się w dziale regulującym czynności sprawdzające, to możliwa jest kontrola krzyżowa u kontrahentów podatnika, u którego organ podatkowy prowadzi czynności sprawdzające (zob. wyrok WSA w Warszawie z 28.08.2018 r., III SA 4075/17, LEX nr 2974263). W konsekwencji takiego rozumienia przepisów Ordynacji podatkowej, jeśli organ podatkowy uruchomił niedopuszczalną procedurę w celu sprawdzenia kontrahenta, to podjęte czynności w celu sprawdzenia kontrahenta nie mogą stanowić podstawy do przedłużenia terminu zwrotu podatku (zob. wyrok WSA w Warszawie z 14.03.2017 r., III SA/Wa 1149/16, LEX nr 2415900).

W toku czynności sprawdzających, poza sprzeciwem na urzędową korektę deklaracji podatkowej, kontrolowanemu nie przysługuje żadne uprawnienie dające możliwość

bezpośredniego zaskarżania czynności sprawdzających. Wszelkie zastrzeżenia dotyczące prawidłowości czynności sprawdzających oraz kończących je protokołów, które są później podstawą do ustalenia faktów w postępowaniu dowodowym, skarżyć można jedynie w odwołaniu od decyzji wydanej przez organ KAS w pierwszej instancji na podstawie art. 180 o.p.

4. Kontrola podatkowa

Zgodnie z przepisem art. 281 § 2 o.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Innymi słowy, kontrola będzie realizowana poprzez porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego, a więc tzw. wykonan (złożone deklaracje podatkowe), ze stanem założonym przez prawo, tzw. wyznaczeń (norm materialnego prawa podatkowego, z których wynika m.in. wysokość zobowiązania podatkowego), w celu weryfikacji rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz samorządów terytorialnych.

Powyższa wykładnia przepisu art. 281 § 2 o.p. nie budzi wątpliwości. Piśmiennictwo zgodnie wskazuje, że istotą kontroli jest właśnie porównywanie stanu istniejącego ze stanem wzorcowym według określonych mierników – kryteriów⁸. Miernikiem jest treść tych przepisów prawa podatkowego, z których dla kontrolowanych wynikają określone obowiązki. Kontrola podatkowa prowadzona jest więc według kryterium legalności.

Kontrola może służyć do weryfikacji spełniania obowiązków zawartych w ustawach podatkowych, ale także w aktach wykonawczych. W doktrynie zwraca się uwagę, że wbrew literalnemu brzmieniu art. 281 § 2 o.p. trzeba przyjąć, że przedmiotem kontroli podatkowej może być również sprawdzanie, czy kontrolowany prawidłowo korzysta z uprawnień podatkowych⁹. Kontrolą może być więc objęte także to, czy podatnik przestrzega warunków, na których otrzymał możliwość opłacania podatku w formie uproszczonej, lub czy spełnił warunki uprawniające go do zastosowania ulgi, zwolnienia, odliczenia, zwrotu itp.¹⁰ Powyższe twierdzenie znajduje odzwierciedlenie w innych przepisach Ordynacji podatkowej. Z art. 286 § 1 pkt 2 w zw. z art. 276 o.p. wynika, że kontrola służyć może także weryfikacji prawidłowości korzystania z uprawnień podatkowych. Z kolei przedmiotem kontroli podatkowej nie może być to, czy podatnik skorzystał, a jeśli nie, to dlaczego, z przysługujących mu uprawnień¹¹.

⁸ Zob. L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 16–21; J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2018, s. 17 i n.; D. Zalewski (red.), *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej przedsiębiorców*, Warszawa 2019, rozdz. 1.2–1.4.

⁹ M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX 2019, komentarz do art. 281.

¹⁰ C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2007, s. 902.

¹¹ Zob. J. Drosik, *Glosa do wyroku NSA z 28.08.2007 r., I FSK 1119/06*, GSP-Prz. Orz. 2009/3, poz. 77.