

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE

Aspekty prawne,
doktrynalne i orzecznicze

Dariusz Strzelec

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE

Aspekty prawne,
doktrynalne i orzecznicze

Dariusz Strzelec

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 lutego 2026 r.

Dariusz Strzelec, nr ORCID: 0000-0002-0843-4167

Recenzent

Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

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.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2026

ISBN 978-83-8438-207-3

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 692 477 076

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Rozdział I	
Czynności sprawdzające – istota, funkcje i miejsce w systemie procedur kontrolnych.....	17
1. Procedury służące ustaleniu stanu faktycznego. Rola przepisów proceduralnych w sprawach podatkowych.....	17
2. Czynności sprawdzające a pozostałe procedury podatkowe.....	23
3. Wykorzystanie procedur kontrolnych w sprawach podatkowych	28
4. Istota czynności sprawdzających jako procedury o małym stopniu formalizmu.....	38
5. Funkcje czynności sprawdzających	41
6. Organy podatkowe właściwe do przeprowadzania czynności sprawdzających.....	45
7. Czynności sprawdzające w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa	47
8. Czynności sprawdzające w przypadku zobowiązań powstających z mocy decyzji	48
Rozdział II	
Czynności sprawdzające – cel i przedmiot	51
1. Ewolucja zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających	51

2. Sprawdzenie terminowości składania deklaracji oraz wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów	53
3. Sprawdzenie formalnej poprawności deklaracji.....	54
4. Ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami.....	55
5. Weryfikacja poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.....	61
6. Weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej....	66
7. Weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego oraz uproszczonego zgłoszenia rejestracyjnego w podatku akcyzowym.....	69
8. Weryfikacja warunków uprawniających do stosowania ryczałtu oraz terminowości i prawdziwości informacji w oświadczeniach składanych przez wspólników spółek opodatkowanych ryczałtem	71
9. Sprawdzenie terminowości składania informacji o wysokości kwalifikowanych nakładów inwestycyjnych oraz ich weryfikacja, w tym pod kątem formalnej poprawności	76

Rozdział III

Czynności sprawdzające – uprawnienia organów podatkowych.....	81
1. Cel czynności sprawdzających a przysługujące w ich trakcie uprawnienia.....	81
2. <i>Numerus clausus</i> uprawnień organów podatkowych w ramach czynności sprawdzających	84

3. Korekty deklaracji w przypadku stwierdzenia w niej błędów	85
4. Wezwanie do skorygowania deklaracji z powodu błędów rachunkowych oraz złożenia wyjaśnień (tzw. korekta pod nadzorem)	87
5. Czynności związane z niezłożeniem deklaracji lub sprawozdania finansowego	88
6. Czynności związane z weryfikacją rzetelności deklaracji..	91
7. Czynności dotyczące kontrahentów podmiotu kontrolowanego (tzw. kontrola krzyżowa).....	96
8. Weryfikowanie zasadności zwrotu podatku od towarów i usług	103
9. Weryfikowanie dokumentów potwierdzających skorzystanie z ulg podatkowych	106
10. Oględziny lokalu mieszkalnego.....	111
11. Współdziałanie organów administracji w gromadzeniu informacji w sprawach indywidualnych	112

Rozdział IV

Czynności sprawdzające – wybrane problemy	117
1. Odpowiednie stosowanie przepisów proceduralnych	117
2. Gromadzenie dowodów w toku czynności sprawdzających	122
3. Stosowanie przepisów o karze porządkowej w toku czynności sprawdzających.....	125
4. Środki prawne przysługujące podmiotom sprawdzanym..	129
5. Nieprawidłowości w stosowaniu przepisów o czynnościach sprawdzających. Kontrola instancyjna oraz sądownoadministracyjna	133
6. Rozszerzenie uprawnień w ramach czynności sprawdzających	136
7. Korekta deklaracji w toku czynności sprawdzających a odpowiedzialność karna.....	143
8. Czynności sprawdzające w praktyce organów samorządowych	152
9. Pełnomocnik przy czynnościach sprawdzających.....	154

Zakończenie. Analityczne propozycje systemowych rozwiązań.....	157
Bibliografia.....	171

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 1691)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2025 r. poz. 46 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
- Polski Ład – ustawa z 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)
- p.p. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2025 r. poz. 1480 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.)
- projekt z 13.06.2023 r. – projekt z 13.06.2023 r. ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-zmian-w-ordynacji-podatkowej> (dostęp: 2.02.2026 r.)
- r.i.p. – rozporządzenie Ministra Finansów z 24.12.2002 r. w sprawie informacji podatkowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1452)
- u.KAS – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz. 1131 ze zm.)

u.k.s.	–	ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), uchylona
u.p.a.	–	ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2025 r. poz. 126 ze zm.)
u.p.c.c.	–	ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2026 r. poz. 191)
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 2025 r. poz. 278 ze zm.)
u.p.n.k.	–	ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2022 r. poz. 1539 ze zm.)
u.p.o.l.	–	ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707 ze zm.)
u.p.s.d.	–	ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.)
u.p.t.u.	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775 ze zm.)
u.z.e.	–	ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2026 r. poz. 151)

Czasopisma i publikatory

AUW	–	Acta Universitatis Wratislaviensis
BSP	–	Białostockie Studia Prawnicze
CzPKiNP	–	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dz.U.	–	Dziennik Ustaw
KP	–	Kontrola Państwowa
KPP	–	Kwartalnik Prawa Podatkowego
LEX	–	System Informacji Prawnej LEX
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
M. Pr.	–	Monitor Prawniczy
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNK	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
PiP	–	Państwo i Prawo
PPLiFS	–	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
TRP	–	Toruński Rocznik Podatkowy

Inne

KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
NIK	- Najwyższa Izba Kontroli
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
SN	- Sąd Najwyższy
STIR	- System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej
TK	- Trybunał Konstytucyjny
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Wdrażanie coraz bardziej zaawansowanych technologicznie narzędzi analitycznych, a także wykorzystywanie baz danych wewnętrznych i zewnętrznych (w tym JPK, STIR, KSeF) umożliwia administracji skarbowej kompleksową analizę zarówno danych podatkowych pojedynczych podmiotów, jak i zachodzących pomiędzy nimi relacji gospodarczych. Doposażanie organów podatkowych w coraz nowsze narzędzia pozwalające bezpośrednio monitorować procesy gospodarcze zachodzące u podatników skłania do postawienia pytania o najefektywniejsze sposoby ich wykorzystywania przez pracowników administracji. Oczywiście jest bowiem, że same te narzędzia analityczne, które dość łatwo mogą zasygnalizować nieprawidłowości w działaniach podatników, pokazują rozbieżności w ewidencjonowaniu pewnych zdarzeń (np. gdy kopia faktury wystawionej przez wystawcę nie znajduje się w jego rozliczeniach podatkowych), natomiast nie pozwalają na ocenę np. tego, czy faktura dokumentuje rzeczywiste zdarzenia gospodarcze. Wszystkie te narzędzia pozwalają dokonać wstępnej selekcji i wytypować obszary newralgiczne, ale i tak każdorazowo administracja skarbowa i pracujący w niej czynnik ludzki będą zmuszone do podjęcia działań, które w konsekwencji mogą pozwolić na wskazanie obszarów, w których przepisy nie są przestrzegane albo nawet w związku z ich nieprzestrzeganiem dochodzi do zjawisk kryminalnych. Stąd niesłabnące – choć w ostatnich kilku latach może nieco w cieniu zmian podatkowych – zainteresowanie procedurami kontrolnymi w sprawach podatkowych¹. Z perspektywy organów Krajowej Administracji Skarbowej sprowadza się ono do odpowiedzi na pytanie, która z przewidzianych prawem procedur kontrolnych naj-

¹ D. Strzelec, *Procedury kontrolne w sprawach podatkowych*, Warszawa 2024.

lepiej, najszybciej i najefektywniej spełnia swoje funkcje. Coraz częściej wskazuje się przy tym konieczność uczynienia z czynności sprawdzających tę najpowszechniej wykorzystywaną procedurę. W założeniu procedura ta powinna być traktowana jako pewnego rodzaju czynności o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu. W samym swym pierwotnym założeniu powinny one pozwolić ograniczyć ryzyko związane z mankamentami samoobliczania podatku przez podatnika oraz realizacją rozbudowanych obowiązków instrumentalnych.

Potrzeba istnienia czynności sprawdzających jako najmniej sformalizowanej procedury pozwalającej na czynienie wstępnych ustaleń nie budzi jakichkolwiek wątpliwości. Natomiast te już powstaną, gdy analizie poddać realny zakres przedmiotowy spraw, w których taka procedura może zostać wykorzystana, zwłaszcza że ustawodawca rozszerza zakres spraw, które w tej procedurze mogą być weryfikowane. Zmiany miały niekiedy charakter incydentalny, podyktowany orzeczeniami sądów, w tym Trybunału Konstytucyjnego, innym razem stanowiły reakcję na potrzeby praktyki. Pytaniem, które warto sobie zadać, jest: czy dokonywane na przestrzeni ostatnich 10 lat zmiany w obszarze tej procedury miały jakąś myśl przewodnią. Patrząc po kolejnych dodanych do art. 272 punktach – łącznie z tym dodanym od 1.01.2026 r. – można mieć co do tego spore wątpliwości. Niezależnie jednak nawet od samych zmian przepisów dostrzeżemy, że w ostatnim okresie w praktyce widać wzmożone zainteresowanie wykorzystywaniem tej procedury przez administrację skarbową i czynienie z niej podstawowego sposobu weryfikowania wielu zagadnień podatkowych, nawet bez formalnego dokonywania zmian samych regulacji. Jednocześnie wobec zgłaszanych zastrzeżeń co do sposobu stosowania przepisów o czynnościach sprawdzających wydawane są szczegółowe zalecenia w tym zakresie, kierowane do organów podatkowych w celu standaryzacji działań². To wszystko sprawia, że wiele poglądów formułowanych czy to w piśmiennictwie, czy też w orzecznictwie na temat czynności sprawdzających straciło na aktualności, a na tę procedurę należy aktualnie spojrzeć z nieco szerszej perspektywy. Ma

² Departament Nadzoru nad Kontrolami, *Wytyczne do czynności sprawdzających*, Warszawa, wrzesień 2021 r.

to szczególnie istotne znaczenie w kontekście formułowanych niekiedy pomysłów, aby to czynności sprawdzające stały się główną procedurą kontrolną w związku z zamysłem rezygnacji z kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej³. Przy czym aktualna dyskusja nad zmianami w zakresie procedur i rozgraniczeniem w nowy sposób czynności sprawdzających od kontroli podatkowej nie jest tematem nowym, lecz takim, który w różnych odsłonach pojawiał się na przestrzeni ostatnich lat⁴. Zgłaszane w tym aspekcie postulaty związane były z rozszerzeniem zakresu tej procedury, stworzeniem pewnych gwarancji dla podmiotu sprawdzanego bądź też formułowaniem konkretnych regulacji dotyczących uprawnień organów podatkowych⁵.

Niemniej jednak po zapowiedzi, umownie to ujmując, „likwidacji kontroli podatkowej” oraz rozszerzenia zakresu czynności sprawdzających pojawiło się wiele opinii co do spodziewanych możliwych konsekwencji takiego przeobrażenia. Niektóre wypowiedzi medialne zamieszczone na stronach kancelarii prawniczych, blogach czy w innych formach, w których w ostatnim czasie prowadzi się działalność popularyzującą wiedzę o podatkach, utrzymane były w panicznym tonie. Sugerowano, że przedsiębiorcy już teraz nie tylko nie wiedzą, kiedy i na jakiej podstawie zostaną objęci taką procedurą, ale też z uwagi na brak określonych rozwiązań proceduralnych nie mają jasnych informacji, jak długo taka procedura może względem nich trwać i co organ w jej ramach może weryfikować. Tym samym, skoro – zdaniem niektórych – już dziś jest z tym duży problem, to należy się spodziewać, że rozszerzenie tej procedury istniejące już problemy jeszcze bardziej pogłębi, a jednocześnie będzie to zwrot w kierunku kompletnego regresu uprawnień podmiotów sprawdzanych, czyli takich, względem których ta procedura jest wdrażana.

Niektóre z takich stwierdzeń rezonują w przestrzeni publicznej i są mechanicznie powielane, stąd warto szerzej przyjrzeć się samej procedurze

³ Projekt z 13.06.2023 r.

⁴ M. Łoboda, *Czynności sprawdzające w Ordynacji podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2019/6, s. 31.

⁵ L. Eteł i in. *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 272.

w takim kształcie, w jakim ona aktualnie obowiązuje. W niniejszym opracowaniu przedstawiono, co wolno organom podatkowym w ramach czynności sprawdzających oraz jakie problemy praktyczne w toku tej procedury powstają i w jaki sposób ich unikać. Przeanalizowano, jak ewoluowały regulacje dotyczące czynności sprawdzających, szczególnie jeśli chodzi o dopuszczalne obszary, w których ta procedura może być wykorzystana. Skoro formułuje się krytyczne uwagi odnośnie do działania organów, to podjęto próbę ustalenia, o jakich działaniach administracji skarbowej w ramach tej procedury możemy powiedzieć, że stanowią naruszenie prawa i jakie konsekwencje prawne ma naruszenie przepisów o czynnościach sprawdzających.

Warto także rozważyć, skąd bierze się spora popularność – szczególnie w ostatnim okresie – tej procedury oraz czy w aktualnym kształcie prawnym czynności sprawdzające mogą stać się podstawowym narzędziem sprawdzania, a także czy podatnicy wywiązują się z obowiązków podatkowych. Rodzi to kolejną wątpliwość, a mianowicie: czy wobec okrojonych regulacji prawnych normujących tę procedurę istniejące braki można wypełniać w drodze wytycznych kierowanych przez Ministerstwo Finansów do organów podatkowych, ewentualnie co można poprawić w regulacjach prawnych normujących procedurę czynności sprawdzających? Analiza powyższych kwestii może pozwolić na poczynienie ustaleń, jaki może być kierunek przeobrażeń prawnych związany z tą procedurą. Jednocześnie warto się zastanowić, czy będzie ona taką atrakcyjną alternatywą dla kontroli podatkowej czy celno-skarbowej. Skłania to do oceny, na ile w aktualnym kształcie prawnym procedura ta mogłaby przejść w sposób efektywny realizację celów, które dotychczas spoczywały na kontroli podatkowej. Samo stwierdzenie i życzeniowe myślenie, szczególnie w kontekście dyskutowanej ostatnio deregulacji, że liczba kontroli powinna się zmniejszyć – wydaje się – nie rozwiąże problemu ani podatników, ani tym bardziej budżetu państwa. Wszystkie te okoliczności skłaniają do bliższego przyjrzenia się tej procedurze: najmniej sformalizowanej, choć – jak chciałoby tego Ministerstwo Finansów – o największym potencjale.

Rozdział I

CZYNNOŚCI SPRAWDZAJĄCE – ISTOTA, FUNKCJE I MIEJSCE W SYSTEMIE PROCEDUR KONTROLNYCH

1. Procedury służące ustaleniu stanu faktycznego. Rola przepisów proceduralnych w sprawach podatkowych

W przepisach normujących zasady działania administracji podatkowej w zakresie prowadzonych postępowań oraz czynności o charakterze kontrolnym związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, czyli w Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o KAS, przewidziano kilka procedur umożliwiających weryfikowanie, czy obowiązki publicznoprawne nałożone na podatników i inne podmioty są przez nich prawidłowo wypełniane.

Przepisy Ordynacji podatkowej z punktu widzenia interesującego nas problemu przewidują trzy odrębne tryby postępowania. Najbardziej sformalizowane jest postępowanie podatkowe, normowane przepisami działu IV Ordynacji podatkowej, które może być prowadzone w celu zapewnienia właściwego wykonania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W jego trakcie następuje, w drodze decyzji, konkretyzacja norm prawa podatkowego. Oprócz tzw. jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, z jakim mamy do czynienia przy rozstrzy-

ganiu spraw podatkowych, w których konkretyzacja przepisów prawa podatkowego następuje w drodze decyzji wydawanej przez organ¹, ustawodawca przewidział dwie procedury o charakterze kontrolnym, tj. czynności sprawdzające, normowane przepisami działu V Ordynacji podatkowej, oraz kontrolę podatkową, regulowaną przez przepisy działu VI Ordynacji podatkowej².

W toku czynności sprawdzających stosuje się odpowiednio wybrane przepisy działu IV, do których enumeratywnie odsyła art. 280 o.p. Podobnie rzecz się przedstawia w przypadku kontroli podatkowej, z uwagi na odesłanie zawarte w art. 292 o.p. stosuje się określone przepisy działu IV. Oba te odesłania nie są jednak identyczne, a ich odmienny zakres powoduje, że tych procedur nie można utożsamiać, służą one bowiem innym celom.

W ramach ustawy o KAS zadania ustawowe jej organów w interesującym nas obszarze są realizowane m.in. przez prowadzenie kontroli celno-skarbowej (dział V) oraz postępowania podatkowego, w które przekształca się kontrola, gdy w toku kontroli celno-skarbowej stwierdzono nieprawidłowości, a kontrolowany nie dokonał korekty deklaracji podatkowej. Ponadto ustawa ta przewiduje liczne uprawnienia o charakterze operacyjno-rozpoznawczym, nawiązujące w pewnym zakresie do instytucji wywiadu skarbowego normowanego przepisami uchylonej ustawy o kontroli skarbowej³. Jednocześnie w dziale V normuje ona inne procedury kontrolne, które jednak nie mają bezpośredniego zastosowania do weryfikowania przestrzegania przepisów

¹ Przykładowo B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 57; M. Masternak, *Rodzaje postępowania w sprawach podatkowych* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Elżgusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 103.

² Zob. szerzej D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo-terminologiczne*, TRP 2009, s. 140 i n.

³ Zob. M. Kowalczyk, *Wywiad skarbowy a kontrola skarbową*, Prok. i Pr. 2007/5, s. 110 i n.