

Ewelina Bobrus-Nowińska

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID 0000-0003-4995-3307

e.bobrus-nowinska@uwb.edu.pl

Czynności sprawdzające jako forma nadzoru nad realizacją zobowiązań podatkowych

Słowa kluczowe: czynności sprawdzające, ordynacja podatkowa, prawa podatnika

Streszczenie. Czynności sprawdzające stanowią procedurę uregulowaną w Ordynacji podatkowej i skierowaną w głównej mierze na weryfikację pod kątem formalnym, nie służą one załatwianiu kwestii spornych. Przeprowadzone rozważania pozwalają na wniosek, iż stanowią one odrębną i konkurencyjną procedurę wobec postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. Praktyka organów oraz niewyczerpujące uregulowanie ustawowe powodują, że są często wykorzystywane do celów odmiennych niż te, które leżały u podstaw przedmiotowej instytucji. Co więcej, znaczne uproszczenie procedury może spowodować ryzyko naruszenia praw podatnika.

Keywords: measures of control, tax ordinance, taxpayer's rights

Summary. Measures of control are a procedure regulated by the Tax Ordinance aimed primarily at verifying the actions of obligated parties from a formal point of view, they are not used to settle disputes. The considerations carried out allow to conclude that they constitute a separate and competitive procedure to tax proceedings and tax inspection. The practice of the authorities and the non-exhaustive statutory regulation mean that they are often used for purposes different from those underlying the institution in question. Moreover, the considerable simplification of the procedure may risk violating the taxpayer's rights.

Wprowadzenie

Weryfikacja poprawności zadeklarowanej kwoty zobowiązania podatkowego może wystąpić w drodze trzech procedur przewidzianych w Ordynacji podatkowej¹: postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Są to odrębnie uregulowane instytucje o.p., o zróżnicowanych celach i ideach². Czynności sprawdzające na przełomie lat były w doktrynie różnie oceniane. W piśmiennic-

¹ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz.1540 z późn. zm., zwana dalej: o.p.).

² Szerzej na temat zarządzania procedurami podatkowymi: H. Filipczyk, *O dyskrecjonalnej władzy zarządzania procedurami podatkowymi*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2022, nr 2, LEGALIS/el.

twie można znaleźć poglądy, zgodnie z którymi czynności sprawdzające uważa się za część kontroli podatkowej, różniącą się od niej tylko techniką postępowania³. Czynności sprawdzające często określa się jako wstępną kontrolę podatkową o charakterze formalnym⁴. Część doktryny uważa je natomiast za rodzaj postępowania odrębnego, prowadzonego poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym i stanowiącego odmienny typ postępowania quasi-kontrolnego⁵. W orzecznictwie niejednokrotnie zaś podkreślano odrębność procedur⁶.

Wskazany postulat unikania sytuacji, kiedy to dochodzi do przenikania się poszczególnych procedur, należy w pełnym zakresie zaakceptować. Czynności sprawdzające stanowią bowiem tryb o charakterze konkurencyjnym wobec kontroli czy postępowania podatkowego nie powinien być traktowany łącznie ani zamiennie z tymi postępowaniami.

Obserwacja stosowania czynności sprawdzających w praktyce może prowadzić do wniosku, iż organy wykorzystują omawianą instytucję często do celów innych niż te, które leżały u podstaw jej wprowadzenia. Niejednokrotnie przekraczają one bowiem tradycyjne ramy i zmierzają w kierunku profiskalnym, realizując cele odbiegające od celów pierwotnie przypisanych przedmiotowej instytucji.

Czynności sprawdzające są procedurą najmniej sformalizowaną, w założeniu najmniej uciążliwą dla podatnika, przeznaczoną dla spraw niebudzących wątpliwości. W konsekwencji może się pojawić wątpliwość, czy uproszczenie tej procedury jednocześnie nie stanowi ryzyka właściwej realizacji praw podatnika, w tym możliwości kwestionowania ustaleń poczynionych w trakcie takich czynności.

Jak wynika z informacji opublikowanych przez szefa KAS, w roku 2021 w okresie od stycznia do listopada przeprowadzono 2 271 427 czynności sprawdzających, co jednoznacznie wskazuje na skalę analizowanej instytucji⁷. W odniesieniu do poprzedniego roku stanowi to wzrost o 8,4%. Jak wynika z komunikatów Ministra Finansów wzrost ilości prowadzonych czynności sprawdzających ma być trwałą tendencją. Wynika to głównie z faktu, iż czynności sprawdzające stanowią procedurę mniej skomplikowaną i tańszą niż pozostałe procedury weryfikujące kwotę podatku zadeklarowaną przez podatnika.

Celem artykułu jest podjęcie analizy instytucji czynności sprawdzających w kontekście nadzoru nad właściwą realizacją zobowiązań podatkowych, przy wykorzy-

³ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2008, s. 316.

⁴ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2007, s. 31; por. R. Kubacki, *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5, s. 31.

⁵ Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 1124.

⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2011 r., III SA/Wa 1452/10, LEX nr 994892 oraz z 13 kwietnia 2004 r., I SA/Łd 620/03.

⁷ <https://www.gov.pl/web/kas/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> [dostęp: 28.11.2022].

staniu metody dogmatyczno-prawnej oraz przy uwzględnieniu dorobku judykatury oraz doktryny.

1. Cele czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą, najmniej sformalizowaną. Biorąc pod uwagę upowszechnienie w materialnym prawie podatkowym powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa, a w konsekwencji szerokiego stosowania samoobliczenia tych zobowiązań lub obliczenia ich przez płatników, rola czynności sprawdzających jest trudna do przecenienia. Niezbędne jest wyposażenie organów podatkowych w instrumenty prawne, które pozwolą im na bezkonfliktowe i stosunkowo proste weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z tego obowiązku. Czynności sprawdzające powinny być traktowane jako pewnego rodzaju czynności o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu⁸.

Celem przedmiotowej instytucji jest ograniczenie w sprawach niebudzących kontrowersji obowiązku kontaktów zobowiązanego z organami podatkowymi. Jak podkreślono w orzecznictwie, czynności sprawdzające służą korekcie formalnych (np. rachunkowych), a nie merytorycznych (np. związanych ze zwolnieniami podatkowymi) wad deklaracji. Eliminacja tych ostatnich wymaga przeprowadzenia stosownego postępowania podatkowego⁹. Stosownie do art. 272 o.p. organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 272a, dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:

- 1) sprawdzenie terminowości:
 - a) składania deklaracji,
 - b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
- 2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów wymienionych w pkt. 1;
- 3) ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;
- 4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;

⁸ Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 93.

⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 marca 2009 r., III SA/Wa 2001/08, LEX 531453.

- 5) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej¹⁰;
- 6) weryfikację danych i dokumentów przedstawionych przez podmioty dokonujące zgłoszenia rejestracyjnego zgodnie z art. 16 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹¹ oraz zgłoszenia rejestracyjnego uproszczonego zgodnie z art. 16b tej ustawy;
- 7) sprawdzenie spełnienia warunków uprawniających do opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek oraz rzetelności i terminowości składania oświadczenia podatnikowi przez jej udziałowca albo akcjonariusza, o których mowa w rozdziale 6b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Na gruncie pierwszego ze wskazanych powyżej celów warto zwrócić uwagę, co ustawodawca rozumie pojęciem „deklaracji”. Definicja legalna zawarta jest w art. 3 pkt 5 o.p., zgodnie z którym pod tym pojęciem należy rozumieć również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. W konsekwencji pod pojęciem deklaracji, o których mowa w art. 272 o.p., należy rozumieć również składane na potrzeby podatku od nieruchomości informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych (art. 6 ust. 6 u.p.o.l.¹²), na potrzeby podatku rolnego informacja o gruntach (art. 6a ust. 6 u.p.r.¹³) oraz na potrzeby podatku leśnego informacja o lasach (art. 6 ust. 2 u.p.l.¹⁴). Podobnie należy się odnieść do zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (art. 17a ust. 1 u.p.s.d.) oraz deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Powyższe deklaracje, informacje, zeznania stanowią wyłącznie źródło danych, które są potrzebne do wymierzenia podatku w drodze stosownej decyzji o charakterze ustalającym. Nie wiążą się więc one z samoobliczeniem zobowiązania. W doktrynie wskazywano, że czynności sprawdzające dotyczą w pewnym zakresie jedynie deklaracji *sensu stricto*, czyli takich, w których wykazuje się kwotę podatku¹⁵, to jednak nie można wykluczyć ich zastosowania również w odniesieniu do przedmiotowych informacji i zeznań. Biorąc pod uwagę wskazaną wcześniej zasadę konku-

¹⁰ Zob. E. Prejs, *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 22.

¹¹ Dz.U. z 2022 r. poz. 143 z późn. zm.

¹² Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1452 z późn. zm., zwana dalej: u.p.o.l.).

¹³ Ustawa z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 333 z późn. zm., zwana dalej: u.p.r.).

¹⁴ Ustawa z dnia 30.10.2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 888 z późn. zm., zwana dalej: u.p.l.).

¹⁵ Zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 198-199.

rencyjności procedur, należy podkreślić, że znajdują do nich zastosowanie jedynie niektóre uregulowane w dziale V o.p. instytucje¹⁶.

W tym miejscu niezbędne jest wskazanie art. 165 § 7 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn, a także informacji przez podatników podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego oraz deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tych przypadkach, stosownie do art. 165 § 8 o.p., za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się odpowiednio datę złożenia zeznania, deklaracji lub informacji. Skoro więc w momencie złożenia wskazanych dokumentów następuje wszczęcie postępowania podatkowego, to ich weryfikacja nie jest już możliwa w ramach czynności sprawdzających¹⁷. Wyjaśnienia co do ich poprawności będą uzyskiwane przez organ podatkowy na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe, w szczególności art. 155 § 1 o.p. W przypadkach, gdy zeznań, deklaracji, informacji w ogóle nie złożono, organ podatkowy może korzystać z uprawnienia, jakie daje mu art. 274a § 1 o.p., a więc ma prawo jeszcze przed wszczęciem postępowania wezwać podatnika do złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji.

Czynności sprawdzające obejmują terminowość wpłacania podatków, pod pojęciem których należy rozumieć zaliczki na podatki, raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe (art. 3 pkt 3 o.p.). Organy podatkowe na podstawie wskazanego przepisu mogą zweryfikować zatem m.in. terminowość wpłaty zaliczek na podatek dochodowy.

Stwierdzenie formalnej poprawności deklaracji w ramach czynności sprawdzających odbywa się w szczególności poprzez zbadanie, czy deklarację złożono na wymaganym formularzu, czy zawiera wszystkie wymagane dane i czy nie ma oczywistych błędów rachunkowych w przeprowadzonych w niej wyliczeniach¹⁸.

Kolejnym celem czynności sprawdzających jest 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., czyli 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,

¹⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX 2022.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2003 r., I SA/Gd 2146/00, LEX nr 111143.

również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika, wreszcie prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu, z którym związane były ulgi inwestycyjne¹⁹. Należy podkreślić, iż jest to ograniczenie zasady, iż w ramach czynności sprawdzających gromadzone dane powinny być związane wyłącznie ze złożonymi deklaracjami.

Rozszerzenie czynności sprawdzających na weryfikowanie wydatków i przychodów w zakresie związanym z opodatkowaniem dochodów nieujawnionych stanowi konsekwencję uwzględnienia w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz Ordynacji podatkowej wyroków TK z 29.07.2014 r.²⁰ oraz z 18.07.2013 r.²¹ W szczególności w art. 25g u.p.d.o.f. wskazano, że ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku. Przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika w prowadzonych w zakresie wskazanych kategorii przychodów postępowaniach podatkowych uzasadniało modyfikację zakresu czynności sprawdzających. To zgromadzone w toku czynności sprawdzających wyjaśnienia i dokumenty będą bowiem stanowiły dla organu podatkowego podstawę do ustalenia celowości prowadzenia postępowania podatkowego. Należy jednak podkreślić, że za rozszerzeniem zakresu czynności sprawdzających z art. 272 o.p. nie poszły zmiany w regulacjach szczegółowych²². W konsekwencji – w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji na podatek dochodowy – art. 274 oraz 274a o.p. nie dają podstaw do żądania od podatnika jakichkolwiek dokumentów. W ramach tych przepisów możliwe jest żądanie od niego wyjaśnień, które – co już z regulacji prawnej nie wynika – mogą być uzupełnione o dokumenty potwierdzające jego wydatki i przychody.

Cel czynności sprawdzających wskazany w art. 272 pkt 5 i 6 o.p. został dodany w związku z wątpliwościami co do możliwości weryfikacji danych i dokumentów w tej procedurze w odniesieniu do podatników dokonujących zgłoszeń rejestracyjnych, w tym w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym. Zgłoszenia takie mieszczą się wprawdzie w pojęciu deklaracji w szerokim znaczeniu, jakim posługują się przepisy Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 5 o.p.), jednakże wskazanie wprost na możliwość prowadzenia czynności sprawdzających w tym zakresie sprawia, że nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że zgłoszenia rejestracyjne podlegają formalnej ocenie w ramach czynności sprawdzających.

Cel wskazany w art. 272 pkt 7 o.p. uprawnienie wynika z wprowadzonych od początku 2021 r.²³ nowych zasad zryczałtowanego opodatkowania spółek (art. 28c

¹⁹ Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 39.

²⁰ P 49/13, OTK-A 2014/7, poz. 79.

²¹ SK 18/09, OTK-A 2013/6, poz. 80.

²² *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*

²³ Dodany przez art. 4 pkt 5 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2122).

i n. u.p.d.o.p.) i stanowi istotne rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających, które w tym przypadku obejmują nie tylko formalną weryfikację składanych oświadczeń, ale także pozwalają na sprawdzenie samego prawa do korzystania z ryczału.

2. Działania podejmowane przez organy podatkowe w ramach czynności sprawdzających

Działania podejmowane przez organy w ramach czynności sprawdzających mają znacznie węższy zakres w porównaniu do pozostałych procedur przewidzianych w o.p. Powyższe wynika z istoty omawianej instytucji – zarezerwowanej dla sytuacji najprostszych, niebudzących wątpliwości. Analizując przepisy działu V o.p., można wskazać na następujące działania organów, podejmowane w ramach czynności sprawdzających: korygowanie deklaracji (art. 274 § 1 pkt 1 o.p.); wzywanie sprawdzanego do złożenia niezbędnych wyjaśnień oraz do skorygowania składanej przez niego deklaracji (art. 274 § 1 pkt 2 o.p.); żądanie wyjaśnienia przyczyn niezłożenia deklaracji lub wezwania do złożenia deklaracji (art. 274a § 1 o.p.); wezwanie do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, ze wskazaniem przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych (art. 274a § 2 o.p.); żądanie od sprawdzanych prowadzących działalność gospodarczą przedstawienia określonych przez organ dokumentów (art. 274c o.p.); żądanie okazania dokumentów lub złożenia fotokopii dokumentów, których posiadania przez podatnika w określonym czasie wymaga przepis prawa, jeśli ze złożonej deklaracji wynika, iż podatnik skorzystał z ulg (art. 275 § 1 o.p.); żądanie od instytucji finansowych informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulgi podatkowej, jeśli z deklaracji wynika, iż podatnik z niej skorzystał (art. 275 § 2 o.p.); żądanie informacji od zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i dobrowolnych funduszy emerytalnych, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych i indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską, towarzystw funduszy inwestycyjnych i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (art. 275 § 3 o.p.); oględziny lokalu mieszkalnego lub jego części (art. 276 o.p.)²⁴.

Jak wskazano powyżej, w toku czynności sprawdzających kontrolowana jest m.in. formalna poprawność dokumentów składanych przez podatników, płatników i inkasentów. W tym zakresie możliwa jest korekta realizowana z inicjatywy organu i dokonywana przez niego (jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku

²⁴ A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006, s. 242-244.

do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5000 zł) lub z inicjatywy organu, ale dokonywana przez podatnika. Przesłankami dokonania korekty jest w obydwu przypadkach stwierdzenie, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami²⁵. Jak wskazuje się w doktrynie, w sprawach oczywistych, związanych z błędami formalnymi deklaracji nieuzasadnione jest angażowanie podatnika w proces korekty, a samodzielna korekta organu jest jego obowiązkiem²⁶. Co istotne, podatnik w sytuacji korekty realizowanej przez organ podatkowy może w terminie 14 dni od doręczenia uwierzytelnionej kopii deklaracji wnieść wobec niej sprzeciw. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę w tym znaczeniu, że następuje powrót do pierwotnej deklaracji złożonej przez podatnika. Zatem w istocie należy przyjąć, że korekta dokonana przez organ podatkowy nie wywołuje żadnych skutków prawnych i organ ten powinien podjąć działania związane w szczególności z określeniem prawidłowej wysokości zobowiązania. O ile bowiem w następstwie anulowania korekty deklaracji w obrocie prawnym pozostałaby deklaracja z nieprawidłową wysokością zobowiązania podatkowego, kwotą nadpłaty lub zwrotu podatku albo też kwotą nadwyżki do przeniesienia lub wysokością straty, o tyle zasadne jest po uprzednim wszczęciu postępowania wydanie jednej z decyzji, o których mowa w art. 21 § 3, 3a lub 4 o.p.²⁷

W ramach czynności sprawdzających organy mają ograniczone możliwości gromadzenia materiału dowodowego²⁸. Punktem wyjścia dla rozważań dotyczących możliwości podejmowania przez organy podatkowe czynności dowodowych w ramach przedmiotowej procedury jest art. 280 o.p., zgodnie z którym w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 143, art. 193a oraz rozdziałów 1-3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 14, 16, 22 i 23 działu IV. Brak w tym przepisie odesłania do rozdziału 11 działu IV o.p. dotyczącego dowodów. W rezultacie w ramach czynności sprawdzających nie mogą być podejmowane czynności dowodowe, do których organy nie zostały upoważnione na podstawie działu V, czy też wykraczające poza zakres dopuszczalnych czynności określonych w art. 272 o.p.²⁹ Warto podkreślić, iż w ramach czynności sprawdzających może mieć zastosowanie art. 155 § 1 o.p. stanowiący o wezwaniu strony lub innych osób do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika

²⁵ Zob. I. Kowalska, *Czynności sprawdzające w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 11, s. 51.

²⁶ *Ordynacja podatkowa...*

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Zob. A. Mariański, *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4, s. 36.

²⁹ M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX 2017.

lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Przy czym nie można uznać, aby przepis ten mógł stanowić samodzielną podstawę uprawnień organów, które zobowiązane są do realizacji celów określonych w art. 272 o.p.

Ograniczony zakres możliwości dowodowych organów podejmowanych w ramach czynności sprawdzających jest wyraźnie widoczny na gruncie przywołanego wcześniej art. 272 pkt 3 o.p. Przepis ten wskazuje cel polegający na ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Wskazany przepis bywa interpretowany w sposób rozszerzający w kontekście gromadzenia materiału dowodowego, który może być wykorzystany na potrzeby przyszłego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Tymczasem uprawnienia wskazane przez ustawodawcę w dziale V o.p. mają umożliwić wyłącznie realizację celów wskazanych w art. 272 o.p. Zatem uzasadnione jest stwierdzenie, iż charakter czynności sprawdzających nie pozwala na prowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie³⁰.

Przykładem sytuacji, kiedy to działania organów wykraczają poza tradycyjne rozumienie czynności sprawdzających, jest art. 274a. W myśl wskazanego przepisu organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku. W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych. Wskazany przepis daje zatem organowi możliwość zakwestionowania danych zawartych w deklaracji, a tym samym ingerowanie w jej treść merytoryczną. Oznacza to możliwość badania zgodności dokumentu ze stanem rzeczywistym, a nie tylko stwierdzenie jego formalnej poprawności³¹. W doktrynie podkreśla się, że organ podatkowy, działając w trybie 274a § 2 o.p., wykracza poza zakres formalnej kontroli poprawności deklaracji podatkowej³². W konsekwencji uzyskał bowiem uprawnienie do wezwania podatnika do udzielenia wyjaśnień w związku z pojawieniem się wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji i to nie tylko kwestii bezpośrednio związanych z deklaracją, ale danymi odnoszącymi się do tej deklaracji.

³⁰ D. Strzelec, *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Legalis/el 2010.

³¹ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 360.

³² K. Teszner, *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012, s. 90.

Poza tradycyjne ramy czynności sprawdzających wykraczają również uprawnienia organu wskazane w art. 272 pkt 3, art. 275 (okazanie dokumentów w przypadku skorzystania przez podatnika z ulgi) i art. 276 o.p. (ogłędziny lokalu mieszkalnego). Wskazane działania organów sprawiają, że czynności sprawdzające nabierają cech postępowania dowodowego³³. Przy czym nie podlegają one ograniczeniom czasowym czy ilościowym jak ma to miejsce w przypadku postępowania podatkowego.

W tym kontekście warto wskazać na inne uprawnienie organów realizowane w ramach czynności sprawdzających, które nie mieści się w klasycznym rozumieniu omawianej instytucji. Na mocy bowiem art. 275c organy podatkowe zostały wyposażone w możliwość prowadzenia w ramach czynności sprawdzających tzw. kontroli krzyżowej. W myśl wskazanego przepisu organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

1) przedstawienia dokumentów, w zakresie objętym postępowaniem lub kontrolą u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;

2) przekazania, 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, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych.

Po pierwsze, w ujęciu podmiotowym wskazany przepis stanowi podstawę do prowadzenia czynności sprawdzających nie wobec podatnika, lecz wobec jego kontrahenta. Co więcej, nie musi być to kontrahent bezpośredni. Jak podkreślono w wyroku WSA w Krakowie³⁴, 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.

³³ Zob. H. Dzwonkowski, *Porostawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003, s. 202.

³⁴ I SAB/Kr, LEX nr 014485.

Po drugie, zakres uprawnień, które nadano organowi podatkowemu w ramach art. 274c o.p., wykracza znacznie poza stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów oraz terminowości składania deklaracji³⁵. Jak podkreślono w orzecznictwie, użyte w przepisie art. 274c pojęcie dokumentów należy rozumieć szeroko. W wyroku NSA z 27.04.2010 r.³⁶ wskazano, 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, z treści powołanego przepisu wynika bowiem, 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. Z analizowanego przepisu wynika wprost, że w pojęciu dokumentów mieszczą się również wyciągi z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych.

Działania organów podejmowane w ramach czynności sprawdzających prowadzą do gromadzenia dowodów, które mogą być następnie wykorzystane w postępowaniu podatkowym (art. 181 o.p.). Przy czym postępowanie dowodowe prowadzone w trakcie czynności sprawdzających jest nieograniczone w czasie, może być prowadzone kilkakrotnie, również w tym samym zakresie. Co więcej, ustalenia poczynione w trakcie czynności nie tworzą powagi rzeczy osądzonej. Powyższe może spowodować pogorszenie sytuacji podatnika. Jednakże, co należy podkreślić, organy nie posiadają w tym zakresie pełnej swobody. Podejmując bowiem po raz kolejny czynności sprawdzające u tego samego podmiotu, dotyczące tych jego działań, które już były sprawdzane, musi pamiętać, że obowiązują go zasady ogólne postępowania podatkowego i kontrolnego, do których odsyła się w art. 280 o.p. Szczególnie istotne jest w tym aspekcie prowadzenie czynności sprawdzających zgodnie z prawem (art. 120 o.p.), w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.)³⁷. W tym aspekcie można by postawić tezę, że zbyt częste stosowanie wobec tego samego podmiotu i w tym samym zakresie czynności sprawdzających może być skutecznym zarzutem nieprawidłowości działania organu kontrolnego w postępowaniu podatkowym czy też w postępowaniu kontrolnym.

³⁵ *Ordynacja podatkowa...*

³⁶ II FSK 1916/08, LEX nr 596080.

³⁷ M. Niezgodka-Medek, S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, J. Rudowski, *Komentarz do art. 272, [w:] Ordynacja podatkowa...*

3. Formy gwarancji obrony praw podatnika na etapie czynności sprawdzających

Cechą charakterystyczną czynności sprawdzających jest ich niesformalizowane wszczęcie oraz ich niesformalizowane zakończenie. Co więcej, dokonywanie czynności sprawdzających nie jest ograniczone czasowo, mogą być one podejmowane wielokrotnie, nawet w tym samym zakresie przedmiotowym i podmiotowym³⁸.

W konsekwencji działania podejmowane w ramach czynności sprawdzających przez organy podatkowe nie podlegają zaskarżeniu w drodze odwołania, zażalenia czy skargi do sądu. Nie oznacza to jednakże, że nie podlegają one żadnej weryfikacji. W tym zakresie model kontroli ma charakter pośredni, polegający na sprawdzeniu prawidłowości czynności poprzez odwołanie od decyzji lub postanowienia opartych na ustaleniach dokonanych przez organy na podstawie czynności, którym stawia się zarzuty naruszenia prawa procesowego³⁹. W przypadku działań podejmowanych w ramach czynności sprawdzających kontrola nie jest zatem realizowana poprzez zaskarżanie konkretnej czynności czy też aktu niebędącego decyzją lub postanowieniem⁴⁰. Weryfikacja czynności sprawdzających występuje dopiero na etapie postępowania przed II instancją, kiedy to podatnik składa odwołanie od decyzji, która została wydana na podstawie dowodów uzyskanych w ramach czynności sprawdzających⁴¹. W przypadku zaskarżenia decyzji albo postanowienia organ drugiej instancji zobligowany jest do zbadania legalności całego procesu stosowania prawa przez organy I instancji. Powyższe oznacza, że kontrolą objęte są wszystkie podjęte w danej sprawie czynności materialno-techniczne oraz wszystkie akty, które są nierozzerwalnie związane z danym postępowaniem podatkowym. Przykładem wadliwości czynności sprawdzających, którą można wykazać na etapie postępowania odwoławczego, jest żądanie złożenia wyjaśnień przez kontrahenta kontrolowanego. Takie wyjaśnienia nie mogą stanowić dowodu, bowiem art. 274c stanowi, iż dowodem z takich czynności jest protokół sporządzony na podstawie przedstawionych przez kontrahenta dokumentów⁴².

W kontekście kontroli czynności sprawdzających warto zwrócić uwagę na wyrok WSA w Warszawie z dnia 4.02.2011 r.⁴³, zgodnie z którym naruszenie przepisów o czynnościach sprawdzających samo w sobie nie może stanowić przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji, ponieważ czynności te dokonywane są poza po-

³⁸ Zob. D. Zalewski, A. Melezini, *Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających w orzecznictwie sądów*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 2.

³⁹ D. Zalewski, *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, LEX/el 2021.

⁴⁰ Zob. D. Zalewski, *Środki zaskarżania czynności kontrolnych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 1, LEGALIS/el.

⁴¹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Łd 717/07, CBOSA.

⁴² Zob. D. Zalewski, *Ochrona praw...*

⁴³ III SA/Wa 1452/10.

stępowaniem podatkowym, w którym to postępowaniu wydawane są decyzje. Tym samym wadliwość czynności sprawdzających, jeżeli nawet ma miejsce, nie oznacza wadliwości postępowania podatkowego, w którym zapadła decyzja ostateczna.

Akty wydawane w trakcie czynności sprawdzających nie podlegają również kognicji sądów. W myśl art. 3 § 2 pkt 4 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴⁴ kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż określone w pkt 1-3 akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, z wyłączeniem aktów lub czynności podjętych m.in. w ramach postępowań określonych w działach IV, V i VI o.p. (tj. w postępowaniu podatkowym, w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej). Wskazany przepis zyskał obecnie obowiązujące brzmienie w 2015 r.⁴⁵

W uzasadnieniu projektu ustawy z 20.02.2015 r. o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴⁶ wyjaśniono, że celem powyższej zmiany jest wykluczenie zaskarżania do sądu administracyjnego poszczególnych aktów i czynności podejmowanych w ramach sformalizowanych procedur. Podkreślono, iż zmiana ta nawiązuje do stanowiska zajętego w doktrynie, że nadmierne rozszerzenie granic kontroli sądoadministracyjnej może mieć wpływ na standard ochrony zabiegających o nią podmiotów. W interesie skarżącego lepiej jest odczekać, aż sprawa dojrzeje do rozpoznania przez sąd administracyjny, który – w sytuacji bezpośredniej i rzeczywistej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki – będzie mógł zagwarantować realną, a nie przedwczesną czy też pozorną ochronę prawną. Ochrona ta miałaby być realizowana pośrednio, przy okazji rozpatrywania skargi na inne akty lub czynności organów administracji, a więc wtedy, gdy można w pełni ocenić skutki i znaczenie kwestionowanych zachowań. Uznano zatem, że w przypadku sformalizowanego postępowania administracyjnego przepisy dają dostateczną ochronę stronie przy rozpoznawaniu skargi na decyzję lub postanowienie, a zatem nie ma powodów, aby strona otrzymywała ochronę już na etapie aktów lub czynności podjętych na podstawie procedur. W tym wypadku rozstrzygnięcie sądu administracyjnego byłoby bowiem przedwczesne⁴⁷. Należy zauważyć, że ustanowione w art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. ograniczenie zaskarżalności wspomnianych aktów i czynności zostało powiązane ze ściśle określonymi w tym

⁴⁴ Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 329 z późn. zm., zwana dalej: u.p.s.a.).

⁴⁵ Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2015 r., poz. 658).

⁴⁶ Druk sejmowy nr 1633 i 2539.

⁴⁷ A. Skoczylas, P. Szustakiewicz, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023.

przepisie ustawami procesowymi, a zatem obejmuje tylko te akty i czynności, które wydano lub podjęto w ramach tych postępowań⁴⁸.

Złożenie sprzeciwu na korektę deklaracji oraz zaskarżenie postanowień i decyzji wydanych na podstawie ustaleń zrealizowanych w trakcie czynności sprawdzających to nie jedyne narzędzia, z których podatnik może skorzystać na etapie czynności sprawdzających. W myśl bowiem art. 3 § 2 pkt 9 p.p.s.a. kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w sprawach dotyczących innych niż określone w pkt 1-3 aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa podjętych w ramach postępowania administracyjnego określonego w ustawie Kodeks postępowania administracyjnego oraz postępowań określonych w działach IV, V i VI o.p. oraz postępowań, do których mają zastosowanie przepisy powołanych ustaw. W ten sposób ustawodawca stworzył podstawy prawne zaskarżania bezczynności lub przewlekłego prowadzenia czynności sprawdzających.

W tym zakresie jednakże pojawia się wątpliwość co do wskazania, kiedy ma miejsce przewlekłość czy bezczynność, zwłaszcza w kontekście braku formalnego rozpoczęcia czynności sprawdzających, podobnie jak ich zakończenia. Przepisy art. 139 o.p. nie mają zastosowania do czynności sprawdzających. Zatem w przypadku czynności sprawdzających nie obowiązują terminy na załatwienie sprawy. Nie oznacza to jednak, że istnieje w tym zakresie pełna dowolność. Przepis art. 280 o.p. odsyła bowiem do rozdziału 1 stanowiącego o zasadach ogólnych, tj. zasada legalizmu, zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie, zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego. Stosowanie w trakcie czynności sprawdzających zasad oznacza, iż organ podatkowy nie ma pełnej dowolności w zakresie czasu, kiedy to prowadzi w stosunku do podatnika czynności. Za działanie sprzeczne z podstawowymi zasadami może być zatem uznane prowadzenie czynności sprawdzających przez czas przekraczający termin niezbędny dla realizacji podstawowych celów określonych w art. 272 o.p.

Podsumowanie

Czynności sprawdzające stanowią odrębną procedurę o.p., o ustawowo określonych celach, charakteryzującą się znacznym uproszczeniem w stosunku do pozostałych

⁴⁸ Na gruncie omawianej zmiany pojawiały się stanowiska, że skutkiem nowelizacji komentowanego przepisu będzie ograniczenie możliwości kwestionowania działań organów administracji podejmowanych w postępowaniach sformalizowanych, co – zdaniem autora – stanowi nieuzasadniony przejaw ograniczenia prawa do sądu (zob. J. Chmielewski, *Glosa do wyroku WSA w Białymstoku z 21.10.2014 r., II SA/Bk 619/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 11, s. 1512 i n.).

procedur o.p. Instytucja ta służy przede wszystkim organom podatkowym jako element nadzoru nad procesem realizacji zobowiązań podatkowych przez podatników (płatników, inkasentów) w drodze samoobliczenia. Ograniczenie wymogów formalnych pozwala na przyjęcie, iż jest to instytucja znacznie mniej uciążliwa dla podatnika i tańsza. Ustawodawca nie wprowadza ograniczeń co do czasu ich prowadzenia, nie wprowadza formalnych zasad ich rozpoczęcia i zakończenia, mogą być podejmowane wielokrotnie wobec tego samego podatnika i w tym samym zakresie, nie tworzą powagi rzeczy osądzonej. Jednakże organy, prowadząc czynności sprawdzające, są obowiązane do przestrzegania zasadach ogólnych postępowania, tj. prowadzenia czynności zgodnie z prawem i w sposób budzący zaufanie do organów. Co więcej, praktyka organów i niewyczerpujące uregulowanie prawne powodują, że widoczne jest zwiększenie zakresu czynności sprawdzających, które często wychodzą poza obszar *stricte* działań o charakterze materialno-technicznym. Uzasadniony jest wniosek, iż czynności sprawdzające obecnie stały się dodatkowym sposobem na gromadzenie materiału dowodowego, wykorzystywanego następnie do postępowania podatkowego. W tym zakresie niezwykle istotne jest zapewnienie ochrony praw podatnika pozbawionego możliwości bezpośredniej weryfikacji poprawności podejmowanych przez organy działań.

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2008.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015.
- Chmielewski J., *Glosa do wyroku WSA w Białymstoku z 21.10.2014 r., II SA/Bk 619/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2015, nr 11.
- Dzwonkowski H., *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2003.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Filipczyk H., *O dyskrejonalnej władzy zarządzania procedurami podatkowymi*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2022, nr 2, LEGALIS/el.
- Kowalska I., *Czynności sprawdzające w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 11.
- Kubacki R., *Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, nr 5.
- Łoboda M., Strzelec D., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX 2017.
- Mariański A. (red.), Strzelec D., Miłek T., Kubiak S., *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006.
- Mariański A., *Rodzaje postępowania w ordynacji podatkowej: czynności sprawdzające, kontrola oraz postępowanie podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Niezgódka-Medek M., Babiarsz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Rudowski J., *Komentarz do art. 272, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2019.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, LEX 2022.
- Prejs E., *Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.

- Skoczylas A., Szustakiewicz P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023.
- Strzelec D., *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*, Legalis/el 2010.
- Strzelec D., Łoboda M., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.
- Teszner K., *Czynności sprawdzające jako forma nadzoru podmiotów administracji podatkowej w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, [w:] *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, red. R. Dowgier, Białystok 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012.
- Zalewski D., Melezini A., *Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających w orzecznictwie sądów*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 2.
- Zalewski D., *Środki zaskarżania czynności kontrolnych organów podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 1, LEGALIS/el.
- Zalewski D., *Ochrona praw podatnika w kontroli podatkowej*, LEX/el 2021.