

Krajowa administracja skarbowa – nowa i lepsza jakość administracji podatkowej?

Streszczenie

Niniejsza publikacja ukierunkowana jest na przybliżenie aktualnego stanu prawnego w obszarze najważniejszych kompetencji i zadań nowego aparatu skarbowego – Krajowej Administracji Skarbowej, jaką powołano do życia z dniem 1 marca 2017 r.

Omówiono w niej zagadnienia dotyczące zakresu dotychczasowych uprawnień organów podatkowych, organów celnych i organów kontroli skarbowej w powiązaniu z nowymi zadaniami, jakie wyznaczył ustawodawca nowym organom krajowej administracji skarbowej.

Dokonane zmiany w prawie, co prawda z przyjętego słusznego założenia zmierzające w kierunku eliminowania negatywnych zjawisk w obszarze prawa podatkowego wkraczają jednak dość istotnie w sferę praw i wolności podmiotów zobowiązanych. Autor sygnalizuje, iż w oparciu o nowe uregulowania prawne niektóre działania powołanych organów krajowej administracji skarbowej mogą naruszać podstawowe prawa procesowe podatników.

Słowa kluczowe: prawo, prawo finansowe, organy administracji, postępowanie podatkowe, prawa i obowiązki podatników

Wstęp

Współczesne regulacje podatkowe konstruowane są w taki sposób, aby gwarantowały najoptymalniejsze dochody budżetów publicznych a jednocześnie gwarantowały szczelność systemu podatkowego. Nie sposób przecenić udziału podatków w systemie finansowo-gospodarczym państwa, bowiem bez nich zdedykowana większość zadań publicznych byłaby po prostu niewykonalna.

Konieczne jest również stanowienie takich przepisów prawa, które pozwolą szeroko rozumianemu aparatowi skarbowemu na sprawne i skuteczne

analizowanie zachowań podatników w obszarze wywiązywania się przez nich z postanowień (obowiązków) podatkowych celem ewentualnego przeciwdziałania różnym nieprawidłowościom. Te regulacje to również element prawa podatkowego, które mają charakter norm kompetencyjnych.

Słuszność twierdzenia, iż sprawne państwo to sprawne jego organy, wydaje się w zasadzie bezdyskusyjna. To dzięki organom publicznym możliwe jest funkcjonowanie państwa we wszystkich jego obszarach ze wszystkimi tego konsekwencjami, w tym też przede wszystkim w obszarze gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, a te w zdecydowanej większości pochodzą przecież z danin publicznych (podatków).

Skoro zatem podatki to fundament finansowy państwa, z całą pewnością kompetencje organów administracji podatkowej powinny być tak ukształtowane, aby pozwalały na ingerowanie w obszar pewnych wolności podmiotów prawa podatkowego. Oczywiście, taka ingerencja nie może być bezprawna, samowolna i nadmierna, lecz winna być osadzona trwale i zdecydowanie w normatywie konstytucyjnym, a w konsekwencji w wywodzącej się z niej materii rangi ustawowej. Można wówczas przyjąć, iż mamy do czynienia z prawem, które z jednej strony uprawnia organy (nadaje im kompetencje) do skutecznych działań eliminujących zjawiska negatywne, z drugiej natomiast zobowiązuje podatników do określonego sposobu zachowania się w związku z zaistniałymi okolicznościami i zdarzeniami. Ostatecznym i pożądanym ich rezultatem jest przecież zapłacenie podatku w prawidłowej wysokości.

Od 1 marca 2017 r. w obszarze prawa podatkowego zaczął funkcjonować nowy i bardzo rewolucyjny model organizacyjny administracji podatkowej i skarbowej, który nosi nazwę Krajowej Administracji Skarbowej. Ta – jak twierdzą przede wszystkim twórcy nowych rozwiązań prawnych – w zasadzie nowoczesna formuła kompetencyjna została uregulowana ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej¹ i ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej².

Analiza nowych regulacji i porównanie ich ze stanem przed zmianą prowadzi w zasadzie do wniosku, że Krajowa Administracja Skarbowa jest w pewnej mierze pewnym dysponentem sumy dotychczasowych uprawnień kontrolnych, jak i czynności wywiadu skarbowego, które do tej pory leżały w kompetencjach organów kontroli skarbowej, organów podatkowych, jak i służby celnej. Stąd też kluczowe wydaje się w tym miejscu pytanie, czy w obszarze prawa podatkowego

¹ Dz.U. z 2016 r., poz. 1947 ze zm. (dalej: u.KAS).

² Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm. (dalej: u.w.KAS).

nowe przepisy wnoszą coś więcej, jak tylko zmianę organizacyjną służb podatkowych i skarbowych oraz czy będą przy tym skutecznym narzędziem dla dalszego uszczelniania systemu podatkowego?

Z tymi to, m.in., pytaniami postaramy się zmierzyć w dalszej części rozważań.

1. Czym jest Krajowa Administracja Skarbowa?

Ustawodawca, stanowiąc ten szczególny akt prawny, umieścił w nim na samym jego wstępie tzw. preambułę, co nadaje mu dość istotne znaczenie w systemie prawa. Zgodnie z jej brzmieniem, uchwalenie przedmiotowego aktu wkomponowuje się w doniosłość konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych³, w szczególności podatków i należności celnych. Odwołano się w niej również do troski o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej oraz ochrony i bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej, których wspólnym celem jest zapewnienie nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych.

Przywołanie konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jest jedynie przypomnieniem, jak ważnym aktem społecznym jest ponoszenie ciężarów podatkowych. Co do tego nie można mieć żadnych wątpliwości. Ustawodawca umiejętnie również wyeksponował, jako konsekwencję powyższego, troskę o bezpieczeństwo finansowe państwa i bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej, która to, z całą pewnością, spoczywać powinna na sprawnej i nowoczesnej administracji skarbowej. Postuluje się przy tym, iż wykonywanie obowiązków podatkowych i celnych ma być nowoczesne i przyjazne dla podmiotów prawa podatkowego, a pobór danin publicznych ma być z kolei efektywny.

Z punktu widzenia zobowiązanych do świadczeń publicznych jest to z pewnością istotne założenie, gdyż wskazuje, że w rozstrzyganych sprawach podatkowych i celnych organy krajowej administracji skarbowej powinny kierować się jedną z fundamentalnych zasad postępowania podatkowego, a mianowicie zasadą zaufania. Nie jest to oczywiście nic nowego i nadzwyczajnego, bowiem czego w nowoczesnym państwie należałoby oczekiwać od organów skarbowych w trakcie prowadzonych kontroli i postępowań podatkowych, jak nie m.in. poszanowania podstawowych praw podatników.

³ Zob., m.in. art. 84 Konstytucji RP.

Postulat efektywności celuje natomiast przede wszystkim w ukierunkowanie działań organów krajowej administracji skarbowej, w takie obszary aktywności gospodarczej, społecznej i zawodowej, które są najbardziej narażone na oszustwa podatkowe. Taki stan rzeczy jest jak najbardziej i zdecydowanie pożądanym, jednakże jak będzie w rzeczywistości, przekonamy się dopiero w dłuższej perspektywie czasu, poprzez stosowanie tego nowego prawa przez powołane do tego organy.

Rodzą się przy tym obawy, iż aby w imię szczytnych celów, m.in. walki z oszustwami podatkowymi, nie ucierpieli uczciwi przedsiębiorcy i podatnicy. Nowe prawo ma bowiem charakter *erga omnes*, a nie ściśle zindywidualizowany i skierowany wyłącznie do wyselekcjonowanych grup podatników, których działania mają wyłącznie charakter *in fraudem legis*.

Istotą tej nowej formacji skarbowej jest przede wszystkim to, że ma ona stanowić wyspecjalizowaną administrację rządową, która wykonuje zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej. Co więcej, ma zapewnić obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

O ile pierwsze z powołanych zadań spoczywających na nowej administracji skarbowej nie jest niczym innym jak dotychczas nałożonymi na organy podatkowe, organy kontroli skarbowej i organy celne obowiązkami, to obsługa i wsparcie podatników, płatników i przedsiębiorców w prawidłowym wykonywaniu przez nich obowiązków podatkowych, jak i celnych stanowi niejako o nowej jakości w relacjach pomiędzy zobowiązanymi do świadczeń publicznych a organami skarbowymi.

Należy mieć przy tym nadzieję, iż powyższe ustawowe założenia znajdą przy tym swoje potwierdzenie w rzeczywistości będącej konsekwencją dobrze wykonanej pracy przez organy do tego powołane, a podatnicy będą traktowani w tych relacjach wyłącznie podmiotowo.

2. Organy Krajowej Administracji Skarbowej – kompetencje i zadania

Krajowa Administracja Skarbowa została utworzona na podstawie dotychczasowej rozdzielnej struktury podatkowej, skarbowej i celnej, zespala ją w jedną podstawową strukturę administracyjną. Do końca lutego 2017 roku organizacja

administracji fiskalnej⁴, na czele której stał minister właściwy ds. finansów publicznych, oparta była na funkcjonowaniu:

- 380 Urzędów Skarbowych (organ podatkowy – naczelnik);
- 20 Wyspecjalizowanych Urzędów Skarbowych (organ podatkowy – naczelnik);
- 16 Urzędów Kontroli Skarbowej (organ kontroli skarbowej – dyrektor);
- Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej;
- 16 Izb Skarbowych (organ podatkowy – dyrektor);
- 44 Urzędów Celnych (organ podatkowy – naczelnik);
- 16 Izb Celnych (organ podatkowy – dyrektor).

W aktualnym stanie prawnym wyłącznie minister właściwy ds. finansów publicznych oraz naczelnicy urzędów skarbowych funkcjonują na dotychczasowych zasadach i w zasadzie w ramach posiadanych wcześniej kompetencji.

Poprzednia struktura organizacyjna powodowała rozproszenie i powielanie niektórych zadań, związanych z poborem podatków i ceł, co utrudniało lub uniemożliwiało spójne i skuteczne wykonywanie tych zadań. Ponadto funkcjonujące wtedy przepisy prawa w odmienny sposób regulowały kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy podatkowe, organy kontroli skarbowej oraz organy celne. Struktury sprzed reformy funkcjonowały w tym kształcie w Polsce, z pewnymi modyfikacjami, od ponad trzydziestu lat, dlatego należało je dostosować do aktualnych realiów globalnej gospodarki i oczekiwań klientów. Reforma pozwoliła na optymalne wykorzystanie dostępnej kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych⁵.

Z całą pewnością koncentrowanie zarówno zasobów kadrowych, jak i organów kontrolnych w ramach jednej i fundamentalnej struktury zasługuje na uznanie, jeżeli oczywiście miałyby to przyczynić się do efektywnego rozstrzygnięcia spraw podatkowych, jak i zapewnić znacznie lepszej jakości obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu przez nich obowiązków podatkowych.

Czy jednak nowa struktura administracyjna temu sprostą i czy faktycznie konieczne było tworzenie Krajowej Administracji Skarbowej, aby osiągnąć pożądane cele? Lektura przedmiotowej ustawy zdaje się, niestety, nie do końca potwierdzać te oczekiwania. Dlaczego?

Jak podano już wcześniej, podstawowe organy podatkowe, jakimi są naczelnicy urzędów skarbowych, w zasadzie nie uzyskały znacząco nowych kompetencji, które pozwoliłyby na uznanie, że w przedmiotowej materii získano nową

⁴ Bez uwzględnienia organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

⁵ <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna>

[dostęp: 15.04.2017].

i wyższą jakość obsługi podatników. Bez wątplenia, organy te załatwiają zdecydowanie najwięcej spraw podatkowych w porównaniu z pozostałymi organami, co ma istotne znaczenie dla tej oceny.

Zgodnie z postanowieniami nowej ustawy, do nowych zadań naczelnika urzędu skarbowego należą m.in.:

- pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów;
- współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych i finansowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego;
- realizacja zadań związanych z udzielaniem pomocy państwom członkowskim Unii Europejskiej oraz państwom trzecim przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych oraz korzystaniem z pomocy tych państw;
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców.

Faktycznie, naczelnik urzędu skarbowego zyskał kilka nowych kompetencji, które jednak nie wnoszą do relacji z podatnikami niczego nowego, bowiem kompetencje te zyskano kosztem ich utraty przez inne organy.

Pewnym symptomem pozwalającym jednak na uznanie, iż być może w relacjach podmiot-organ podatkowy dojdzie w końcu do pozytywnych zmian, jest pewne rozszerzenie kompetencji w zakresie zapewnienia obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych.

Owe wsparcie było dotychczas jednym z zadań naczelników urzędów skarbowych, określonych ustawą z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych⁶, jak i uchylającą ją ustawą z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej⁷, tym samym nie jest to w zasadzie nic nadzwyczaj nowego.

Jednakże wskazać należy, iż w aktualnym stanie prawnym ustawodawca określił nieco szerzej, na czym to wsparcie ma polegać. Przyjęto, iż mają to być działania polegające na udzielaniu pomocy w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych, których realizację ma zapewnić m.in. centrum obsługi. Obsługa w ramach tego centrum ma zaś polegać na:

⁶ T.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 578 ze zm.

⁷ Dz.U. z 2015 r., poz. 1269 ze zm. (dalej: u.a.p.)

- przyjmowaniu podań i deklaracji, wydawaniu zaświadczeń oraz udzielaniu wyjaśnień w zakresie przepisów prawa podatkowego, w tym także podmiotom, które zamierzają podjąć działalność gospodarczą;
- udzielaniu informacji w zakresie sposobu wypełniania zeznań i deklaracji podatkowych;
- zapewnieniu stanowiska komputerowego z dostępem do portalu podatkowego;
- informowaniu o danych kontaktowych właściwych organów wraz ze wskazaniem zakresu ich kompetencji.

Określenie w sposób konkretny zakresu obowiązków naczelnika urzędu skarbowego co do wsparcia podatników i płatników zasługuje jednakże na uznanie. Nie ma przy tym wątpliwości, iż to w tym obszarze pogłębianie zaufania do organów podatkowych poprzez podmiotowe i przyjazne traktowanie podatników i innych zobowiązanych do świadczeń publicznych w ramach wykonywania przez nich podstawowych obowiązków podatkowych jest punktem wyjścia dla pozostałych rozważań. O ile rzeczywiście i skutecznie będą realizowane zarówno obsługa, jak i rzeczony wsparcie skutkujące rzeczywistym wywiązywaniem się z powinności podatkowych, to być może koncentracja pozostałych organów kontrolnych Krajowej Administracji Skarbowej skupiać się powinna wyłącznie na rzeczywistych obszarach zagrożeń, nadużyciach i przestępstwach podatkowych. Nastąpiłoby wówczas rzeczywiste przeniesienie ciężaru kontroli na podmioty, wobec których takie kontrole z pewnością powinny być prowadzone. Tego oczekivaliby i oczekują przecież wszyscy uczciwi i rzetelni podatnicy.

W sferze tzw. szeroko rozumianej informacji podatkowej powołany został natomiast Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, któremu powierzono kompetencje w zakresie:

- zapewniania jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej, w tym jej przetwarzanie i udostępnianie;
- prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego;
- prowadzenia działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego;
- realizacji polityki kadrowej i szkoleniowej w Krajowej Informacji Skarbowej;
- identyfikowania obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych.

Przypomnę, iż zgodnie z u.a.p. identyczne kompetencje posiadał już dyrektor Biura Krajowej Administracji Podatkowej, co oznacza, iż w tym obszarze zmianie uległa wyłącznie nazwa organu.

W sferze pozostałych organów utworzonych niniejszą ustawą, poza dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej, dokonano natomiast zmian o charakterze fundamentalnym, mających charakter zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy.

Na czele Krajowej Administracji Skarbowej stoi obecnie Szef KAS, który bezpośrednio podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Do jego podstawowych kompetencji należy przede wszystkim nadzór nad podległymi mu organami powołanej administracji skarbowej, realizacja budżetu państwa w zakresie, w jakim ustalono to dla całej Krajowej Administracji Skarbowej, przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Szef KAS wykonuje również funkcje audytowe oraz wykonuje zadania przewidziane przepisami prawa europejskiego⁸, m.in. wykonywanie funkcji specjalnej jednostki w zakresie kontroli transakcji w systemie finansowania Europejskiego Funduszu Rolniczych Gwarancji (EFRG), w rozumieniu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008⁹. W tym też celu jest on uprawniony do żądania od organów administracji publicznej oraz państwowych jednostek organizacyjnych i osób prawnych wszelkich niezbędnych informacji, a także zlecenia wykonania określonych czynności organom administracji publicznej oraz państwowym jednostkom organizacyjnym i osobom prawnym uprawnionym do kontroli dokumentów, które mają znaczenie dla realizacji zadań określonych w tym rozporządzeniu.

W kontekście procesowym natomiast Szef KAS jest organem wyższego stopnia w stosunku do dyrektorów izb administracji skarbowej.

Bardzo istotne znaczenie w nowej strukturze administracji skarbowej przypisać należy dwóm pozostałym organom, tj. dyrektorowi izby administracji skarbowej oraz naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, których funkcje utworzono w miejsce i na bazie kompetencji przysługujących dotychczas organom

⁸ Pozostałe zadania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej regulują art. 14-16 u.KAS.

⁹ Dz.Urz. UE L 347 z 20.12.2013 r., s. 549.

celnym i organom kontroli skarbowej. Spowodowało to również zmianę ich właściwości rzeczowej i miejscowej.

Dyrektor izby administracji skarbowej stojący na czele Izby administracji skarbowej jest aktualnie organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego. Organ ten skupia w sobie kompetencje dotychczasowego dyrektora izby celnej i dyrektora izby skarbowej. Z kolei Izbę administracji skarbowej połączono z mającymi siedzibę w tym samym województwie izbą celną i urzędem kontroli skarbowej.

Do jego najważniejszych zadań, poza wymienioną już nadrzędnością nad organami I instancji, należą:

- rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach;
- wykonywanie audytu i czynności audytowych;
- ustalanie i udzielanie dotacji przedmiotowych dla przedsiębiorców oraz analizowanie prawidłowości ich wykorzystywania w zakresie określonym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
- prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego, w tym zapobiegającej nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych;
- wykonywanie zadań wynikających z przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących INTRASTAT oraz EXTRASTAT;
- prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka.

Powołane kompetencje wkomponują się w zbiór dotychczasowych zadań nałożonych na dyrektorów izb skarbowych regulowanych treścią u.a.p., jak i dyrektorów izb celnych regulowanych treścią ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o służbie celnej¹⁰, stąd też i w tym obszarze nie wnoszą do uprawnień tego organu w zasadzie niczego nowego.

Nieco szerzej natomiast należy spojrzeć na zakres, zadania, a tym samym właściwość rzeczową naczelników urzędów celno-skarbowych. Jak wskazano wcześniej, część tych zadań, o których stanowi art. 33 u.KAS, stanowi kontynuację dotychczasowych zadań wykonywanych przez naczelników urzędów celnych w ramach Służby celnej (aktualnie Służba celno-skarbowa) oraz przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

¹⁰ T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1799 ze zm.

3. Kontrola celno-skarbowa – zarys zagadnień

Na uwagę szczególną zasługują jednakże dość istotne zmiany, jakie nastąpiły w obszarze kontroli podatników, a mianowicie w powołaniu nowej formy kontroli, jaką jest kontrola celno-skarbowa. Nie bez powodu ustawodawca na pierwszym miejscu umieścił w katalogu zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego właśnie wykonywanie kontroli celno-skarbowej, co przyjmować należy za priorytet i główną podstawę działań tego organu krajowej administracji skarbowej.

Należy przypomnieć, iż w systemie polskiego prawa podatkowego funkcjonowały dotychczas cztery formy szeroko rozumianej kontroli podmiotów zobowiązanych w obszarze danin publicznych, a mianowicie czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe, które regulowane są treścią ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹¹ oraz postępowanie kontrolne regulowane treścią ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹².

Wprowadzenie nowej struktury administracji skarbowej spowodowało, iż na mocy art. 159-160 u.w.KAS uchylono u.k.s. oraz zniesiono organy kontroli skarbowej, tj. Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Stąd też w systemie podatkowym nie funkcjonuje już postępowanie kontrolne regulowane dotychczas treścią u.k.s. W jego miejsce wprowadzono nowe narzędzie kontrolne, jakim jest kontrola celno-skarbowa, która również objęła swym zakresem problematykę kontrolną będącą dotychczas w zakresie działania i właściwości rzeczowej organów kontroli skarbowej oraz służby celnej, dlatego też aktualnie naczelnik urzędu celno-skarbowego nie będzie prowadził już kontroli podatkowej, a wyłącznie kontrolę celno-skarbową.

Czy będzie to miało dla podatników jakiegokolwiek znaczenie, czy nie jest to tylko powielenie dotychczasowych uprawnień kontrolnych? Czy jednak jest to coś zupełnie nowego?

Otóż zakres uregulowań odnoszących się do uprawnień organu w kontroli celno-skarbowej został ujęty bardzo szeroko, a zarazem szczegółowo i jest on związany z przestrzeganiem norm prawa podatkowego, celnego, dewizowego oraz regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych. Zakres ten jest sumą uprawnień regulowanych zarówno postanowieniami u.o.p., dotyczących postępowania podatkowego i kontroli podatkowej, jak i czynności wykonywanych dotychczas przez organy kontroli skarbowej na podstawie u.k.s. Tym nie mniej w stanie prawnym przed zmianą organy celne w ramach prowadzonych

¹¹ T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm. (dalej: u.O.p.).

¹² T.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 720 (dalej: u.k.s.).

kontroli podatkowych i postępowań podatkowych stosowały wyłącznie przepisy u.o.p., regulujące te procedury, jak i przepisy ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹³. Organy kontroli skarbowej za podstawę prawną swoich działań miały natomiast szczególne postanowienia u.k.s. w zakresie postępowania kontrolnego, a następnie odpowiednio stosowały przepisy u.o.p. dotyczące postępowania podatkowego. Jeżeli natomiast w ramach postępowania kontrolnego była prowadzona kontrola podatkowa, to stosowano do niej wyłącznie przepisy u.o.p. dotyczące tej kontroli oraz przepisy u.s.d.g.

W związku z zadaniami KAS regulowanymi treścią art. 2 ust. 1 w związku z art. 54 ust. 2 u.KAS kontroli będzie podlegało wiele obszarów aktywności gospodarczej, zawodowej oraz zdarzeń faktycznych, które dotychczas były już w zakresie kompetencji organów kontroli skarbowej oraz służby celnej. Tym nie mniej nowe organy administracji skarbowej, jakimi są naczelnicy urzędów celno-skarbowych, zyskały jednakże kilka nowych uprawnień, które mają, niestety, bezpośredni wpływ na ograniczenie praw podmiotów kontrolowanych.

Należy ponadto zaznaczyć, iż naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a nie jak dotychczas było to ograniczone, m.in. dla dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, wyłącznie obszarem właściwym dla województwa. Pojawił się również nowy okres (termin procesowy), w którym kontrola celno-skarbowa powinna być zakończona, określając go, jako „nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia”. Jednakże o każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie konieczne będzie pisemne zawiadomienie kontrolowanego poprzez podanie przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej i wskazanie nowego terminu jej zakończenia.

Dotychczas stosowana praktyka, przede wszystkim przez organy kontroli skarbowej, polegała na tym, iż w ramach wszczętego postępowania kontrolnego organy te mogły przeprowadzić kontrolę podatkową, do której zastosowanie miały przepisy u.s.d.g., a ściślej, przepisy dotyczące czasu trwania kontroli u przedsiębiorcy. W nowym reżimie prawnym, których źródłem jest u.KAS, odstąpiono od odpowiedniego stosowania przepisów u.s.d.g. w ramach prowadzonej kontroli celno-skarbowej, co wyraźnie wynika z treści przepisu art. 93 u.KAS.

Działania kontrolne prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego podlegają tym samym wyłącznie przepisom u.KAS, co oznacza, że jedynym terminem ograniczenia czasu trwania tej kontroli jest okres 3 miesięcy, z możliwością jego przedłużenia o kolejne okresy. Regulacja ta jest

¹³ Dz.U. z 2016 r., poz. 1829 ze zm. (dalej: u.s.d.g.).

odzwierciedleniem przepisów art. 139 u.o.p., który w postępowaniu podatkowym dla spraw szczególnie skomplikowanych przewiduje dwumiesięczny termin ich zakończenia.

W u.KAS założono, że kontrole celno-skarbowe będą miały jeszcze bardziej skomplikowany charakter, dlatego też ich podstawowy termin zakończenia ustawodawca określił na okres 3 miesięcy.

Istotnym naruszeniem praw podmiotów kontrolowanych jest powrót do wcześniejszych niechlubnych rozwiązań, dotyczących braku zawiadomiania o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrola celno-skarbowa nie będzie tym samym poprzedzana instytucją zawiadomienia kontrolowanego, a kontrolujący nie będą już zobligowani do odczekania minimum 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, aby tę kontrolę rozpocząć.

Instytucja zawiadomienia, która weszła w życie 1 stycznia 2009 r., była bardzo pozytywnie oceniana przez podatników. Uwarunkowana była wyjściem naprzeciw ochronie praw podatników, po to aby podatnicy (potencjalni kontrolowani) mogli odpowiednio się przygotować w pewnym sensie do tego uciążliwego przecież obowiązku¹⁴.

Dotychczas prowadzone kontrole, jak i postępowania były w zasadzie ograniczone tzw. zakresem, co oznacza, że w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli czy postanowieniu o wszczęciu postępowania wyraźnie wskazywano, czego dotyczy kontrola i jakiego okresu. Stąd też kontrolujący nie mogli wykroczyć poza zakres określony w upoważnieniu do kontroli lub w postanowieniu o wszczęciu postępowania kontrolnego.

Nowe regulacje pozwalają natomiast kontrolującym żądać akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, także za okres inny niż okres objęty kontrolą. Jedyne warunki, jakie postawił ustawodawca, to istniejący jeszcze obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej przewidziany w odrębnych przepisach. Dotyczy on terminu związanego z zobowiązaniem podatkowym, które się nie przedawniło. To uprawnienie również istotnie wkracza w prawa podatników, bowiem pomimo prowadzenia kontroli, np. w zakresie podatku dochodowego za 2016 rok, kontrolujący będą mogli analizować rozliczenia podatkowe za inne wcześniejsze lata, niewymienione w upoważnieniu do kontroli, co z pewnością wydłuży czas jej trwania, wzbudzać będzie poczucie niepewności, a przez co będzie jeszcze bardziej uciążliwe dla

¹⁴ M. Macudziński, *Wszczęcie postępowania podatkowego i kontroli podatkowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Analiza w kontekście ochrony praw podatników*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji i Bezpieczeństwa Narodowego”, Gorzów Wielkopolski 2012, s. 77 i n.

kontrolowanych. Czy jest to zgodne z poprawą otoczenia prawnego dla przedsiębiorców? W powołanym wyżej kontekście wydaje się to nieco wątpliwe.

Zupełną nowością tej procedury kontrolnej jest dokument (akt) ją kończący. Po zakończeniu czynności kontrolnych dokonywanych w czasie kontroli celno-skarbowej prowadzonej w zakresie przestrzegania prawa podatkowego sporządza się tzw. wynik kontroli. Nadmienić należy jednakże, iż wynik kontroli nie jest zupełnie nowym dokumentem dokumentującym w ogóle czynności kontrolne, bowiem sporządzany był on na okoliczność zakończenia postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy kontroli skarbowej, przede wszystkim w zakresie, w jakim u kontrolowanych nieprawidłowości nie stwierdzono.

Nowość tego sposobu zakończenia kontroli i jej udokumentowania polega na tym, że wynik kontroli jest sporządzany niezależnie od tego, czy nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych zostały u kontrolowanego stwierdzone, czy też nie. Jeżeli organ stwierdzi nieprawidłowości, to kontrolowany z jednej strony zyskuje uprawnienie polegające na wydłużeniu z 7 do 14 dni terminu, w którym możliwe jest skorygowanie złożonej uprzednio deklaracji w zakresie objętym tą kontrolą, z drugiej natomiast strony pozbawiono kontrolowanego jakże istotnego uprawnienia przysługującego mu po zakończeniu kontroli podatkowej, a mianowicie, że mógł on w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe. Na takie zastrzeżenia kontrolujący byli zobligowani również odpowiedzieć w ustawowym terminie. Ustawodawca, niestety, w ogóle pominął tę istotną kwestię, która na tym ważnym etapie weryfikacji rozliczeń podatkowych już pozwalała kontrolowanym na kwestionowanie (bardzo często słusznie) ustaleń poczynionych w ramach kontroli.

Bardzo krzywdząca dla potencjalnych kontrolowanych i podatników jest natomiast kolejna konsekwencja prawna, wynikająca z przeprowadzonej kontroli celno-skarbowej, tj. sposób czy też tryb zaskarżania ustaleń kontroli. Otóż w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie przestrzegania prawa podatkowego zakończona kontrola celno-skarbowa przekształci się w postępowanie podatkowe, jeżeli kontrolowany niełoży korekty deklaracji (czyli wówczas, gdy nie zgodzi się on z ustaleniami organu) albo gdy organ nie uwzględni złożonej przez kontrolowanego korekty deklaracji.

Przekształcenie kontroli celno-skarbowej następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia o przekształceniu i na takie postanowienie nie będzie przysługiwał mu żaden środek zaskarżenia. Co więcej, naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy

do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania w tej samej sprawie decyzji, od której to stronie przysługuje odwołanie, nie do organu wyższego stopnia, lecz do tego samego naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję. Odwołania takiego nie będzie zatem rozpatrywał dyrektor izby administracji skarbowej jako organ wyższego stopnia, lecz powtórnie ten sam organ, co pozwala na przyjęcie wniosku, iż mamy do czynienia z wyraźnym różnicowaniem podmiotów prawa podatkowego w zależności tylko od tego, który organ krajowej administracji skarbowej przeprowadzi kontrolę, pomimo nawet takiego samego zakresu kontroli. Przy kontroli podatkowej, a następnie postępowaniu podatkowym prowadzonymi przez naczelnika urzędu skarbowego organem właściwym w sprawie odwołania od decyzji będzie natomiast i oczywiście właściwie dyrektor izby administracji skarbowej, a nie ten sam naczelnik, który wydał decyzję. Taka zróżnicowana i wątpliwa konstrukcja prawna z całą pewnością wzbudza największe wątpliwości co do poszanowania praw procesowych podatników czy też szerzej – wszystkich kontrolowanych. Mamy tym samym do czynienia z naruszeniem kluczowej zasady postępowania podatkowego, jaką jest zasada dwuinstancyjności.

Zasadne więc wydaje się pytanie, czy w imię uszczelniania prawa podatkowego dotychczasowe i wychodzące naprzeciw oczekiwaniom podatników gwarancje ich praw do obiektywnego rozstrzygnięcia spraw podatkowych obowiązujące regulacje prawne zostaną przekreślone nowym, lecz wątpliwym normatywem prawnym, godzącym w podstawowe prawa procesowe podatników?

Praktyka organów krajowej administracji skarbowej ukierunkowana wyłącznie na zwalczanie przestępstw podatkowych, jak i uszczelnianie systemu podatkowego, a także aktywność ustawodawcy reagującego na pewne mankamenty prawa, pozwolą w każdym czasie udzielić negatywnej odpowiedzi na tak postawione pytanie. Tego przecież należałoby oczekiwać jako efektu sprawnych i skutecznych działań powołanych do tego organów administracji skarbowej, bez naruszania podstawowych praw podmiotów kontrolowanych¹⁵.

¹⁵ W świetle przedstawionych wątpliwości pozytywnie i z nadzieją należy przyjąć zapowiedź wiceministra finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej Mariana Banasia, który podczas spotkania z przedsiębiorcami zorganizowanym przez Business Centre Club zapowiedział zmniejszenie liczby kontroli w związku z wdrożeniem systemu Jednolitego Pliku Kontrolnego oraz wypracowaniem modelu zaufanego przedsiębiorcy. Szerzej: <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa> [dostęp: 11.05.2017 r.; Zob. również, P. Wojtasik, *Mniej kontroli u uczciwych*, „Rzeczpospolita”, 11.05.2017 r., s. C4.



Rysunek 1. Struktura Krajowej Administracji Skarbowej

Źródło: <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna> [dostęp: 10.05.2017].

Podsumowanie

Zmiany w prawie, a tym bardziej w prawie podatkowym, są nieuniknione i oczywiste, bowiem oczywista jest też postępująca i dynamicznie zmieniająca się rzeczywistość. Za tą zmianą prawo musi nadążać, z całą pewnością nie jest jednak w stanie jej wyprzedzić. Zmiany prawa muszą również czemuś służyć, spełniać określony cel czy też doskonalić określone obszary życia społecznego.

Twórcy nowego prawa w zakresie struktury i zakresu kompetencji nowej formacji skarbowej, tj. Krajowej Administracji Skarbowej, są przekonani, iż Rzeczypospolita Polska zyskała w tym obszarze znacząco wyższą jakość badania, prowadzenia i rozstrzygania spraw z obszaru prawa finansowego oraz unowocześniła znacząco formę kontroli różnych obszarów aktywności gospodarczej, zawodowej i społecznej.

Czy jednak sama zmiana struktury organizacyjnej aparatu podatkowego i skarbowego daje gwarancję pozytywnych i założonych efektów w przyszłości? Czy też przez sam zapis ustawowy można uznać, że będziemy mieli do czynienia z nową i wyraźną zmianą jakości w załatwianiu spraw podatkowych, czy jednak to jakże ważne osobiste i indywidualne podejście każdego organu administracji publicznej do podatnika, z poszanowaniem jego godności i statusu w systemie prawa podatkowego, nie jest wyznacznikiem wszelkich prawidłowych i łączących ich relacji?

Krótką retrospektywa podstawowych uregulowań u.KAS odnoszących się do najistotniejszych zagadnień związanych z kompetencjami nowych organów krajowej administracji skarbowej pozwala na przyjęcie wniosku, iż większość zmian jest jednak powtórzeniem i kumulacją dotychczasowych uprawnień i zadań ówczesnych organów podatkowych, organów kontroli skarbowej i organów celnych. To skłania do wniosku, iż w tym obszarze w sprawach podatkowych i celnych zmieni się raczej niewiele.

W odniesieniu natomiast do unormowań dotyczących, tzw. kontroli celno-skarbowej, dostrzega się kilka wątpliwych uregulowań, które stoją w sprzeczności z poszanowaniem podstawowych praw podatników i kontrolowanych, które są po prostu za daleko idące, co dobitnie wynika choćby ze sztucznie przyjętej konstrukcji zasady dwuinstancyjności.

Można mieć przy tym tylko nadzieję, iż respektowane będzie założenie, że kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, a więc precyzyjnie typowane, będą ukierunkowane wyłącznie na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczania.

Wypada przypomnieć wszystkim wyznawcom zasady *dura lex sed lex*, iż faktycznie prawo podatkowe jest fundamentem bytu każdego państwa, to jednak w systemie tego prawa tym najważniejszym podmiotem a zarazem niezbędnym jest wyłącznie podatnik, w drugiej kolejności dopiero organ administracji skarbowej.

Bez podatników nie ma żadnych świadczeń publicznych, bez organów podatkowych i skarbowych natomiast mogłyby one jak najbardziej istnieć, dlatego też tworzenie kolejnych i nowych struktur krajowej administracji skarbowej jest wyłącznie czymś wtórnym i zarazem pomocniczym w odniesieniu do fundamentalnej roli podatnika w systemie podatkowym, któremu niestety najczęściej nie oddawano i nie oddaje się nadal należnego szacunku.

Konkluzja powyższego uprawnia do przyjęcia wniosku, że wszelkie legislacyjne pomysły nadające dodatkowe, za daleko idące i czasami wątpliwe kompetencje organom skarbowym, których szczytnym celem jest uszczelnianie systemu podatkowego, winny być czynione wyłącznie dla dobra wspólnego, jakim jest osiągnięcie dobrze rozumianego i akceptowanego powszechnego zoptymalizowanego obowiązku podatkowego. Muszą przy tym mieścić się one zdecydowanie w normach wywodzonych wprost z Konstytucji.

Karygodne przy tym byłoby odmienne założenie, zgodnie z którym owe zmiany *ex promptu* służyć miałyby wyłącznie załatwieniu za wszelką cenę doraźnych celów politycznych.

Bibliografia

1. Macudziński M., *Wszczęcie postępowania podatkowego i kontroli podatkowej na podstawie ustawy o kontroli skarbowej. Analiza w kontekście ochrony praw podatników*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji i Bezpieczeństwa Narodowego”, Gorzów Wielkopolski 2012.
2. Wojtasik P., *Mniej kontroli u uczciwych*, „Rzeczpospolita”, 11.05.2017 r.

Źródła prawa

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.
2. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*.
3. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. *o Krajowej Administracji Skarbowej*.
4. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. *Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*.
5. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. *o urzędach i izbach skarbowych*.
6. Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. *o administracji podatkowej*.
7. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. *o służbie celnej*.
8. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. *o kontroli skarbowej*.
9. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. *w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008*.

National Tax Administration - new and better quality tax administration?

Abstract

The present publication is orientated towards familiarising the current law situation with regard to the most important competencies and tasks of the new fiscal apparatus – the National Tax Administration which came into existence on 1st March 2017.

Central issues were discussed there dealing with the range of the tax authorities', the custom authorities' and the tax auditors' existing competencies combined with some new tasks charged by the legislator for the new authorities of the National Tax Administration.

Although the law changes, that have been made on the basis of a general consideration, head towards the elimination of the negative phenomena in the field of tax law, they are significantly entering into area of the obliged entities' rights and freedoms. The author indicates that, on the basis of the new regulation, some actions of the established National Tax Administration authorities may violate the fundamental procedural rights of taxpayers.

Keywords: law, financial law, administration authorities, tax treatment, rights and obligations of taxpayers