

Jacek Kulicki

Kontrola skarbowa jako jeden z rodzajów kontroli państwowej

Fiscal audit as type of the State control system: The article analyses aims and tasks of the fiscal audit in the context of tasks assigned to other public administration bodies realising control functions. The publication does not run away from assessment of the subjective scope regarding the fiscal audit, indicating its broad domain, which may raise concerns in view of its organization as well as control procedures. The starting point of the analysis is defining the term “audit” and placing the fiscal audit in the state control system which for standard model follows from the Constitution.

Keywords: state control | fiscal audit | aim and task of the fiscal audit | subject of the fiscal audit

Słowa kluczowe: kontrola państwowa | kontrola skarbowa | cel i zadania kontroli skarbowej | przedmiot kontroli skarbowej

Doktor nauk prawnych, ekspert ds. finansów publicznych BAS;
jacek.kulicki@sejm.gov.pl.

Pojęcie kontroli

Termin kontrola jest pojęciem bardzo szerokim, tak jak szeroka i wielopłaszczyznowa jest działalność ludzka. W słownikowym znaczeniu kontrola oznacza bądź sprawdzanie czegoś, co słownik łączy z zestawieniem stanu faktycznego ze stanem wymaganym, bądź nadzór nad kimś lub nad czymś, bądź też w ujęciu podmiotowym instytucję lub osobę sprawującą nad czymś nadzór¹. Co istotne, to ostatnie znaczenie terminu kontrola uznawane jest jako potoczne.

W ujęciu słownikowym kontrola postrzegana jest przede wszystkim jako konkretne działanie skierowane na przedmiot lub podmiot kontrolowany. Z pojęciem kontroli *Słownik języka polskiego PWN* wiąże takie pojęcia, jak nadzór, rewizja, inspekcja, lustracja, sprawdzanie, weryfikacja, badanie, monitoring, audyt. Każde z tych pojęć odnoszone jest przez autorów słownika prze-

¹ *Słownik języka polskiego PWN*, <http://sjp.pwn.pl/szukaj/kontrola>.

de wszystkim do działania, którego celem jest skontrolowanie, sprawdzenie, zbadanie ściśle oznaczonego podmiotu w konkretnym zakresie przedmiotowym. Jedynie w przypadku nadzoru i inspekcji słownik wyróżnia także znaczenie podmiotowe. Rzeczownik nadzór oznacza bowiem zarówno kontrolowanie (również pilnowanie) kogoś lub czegoś, jak też *komórkę organizacyjną instytucji nadzorującej kogoś lub coś*. Inspekcja oznacza natomiast *kontrolę działalności jakiejś instytucji lub stanu jakiegoś miejsca, ale również urząd nadzorujący lub kontrolujący coś*.

Jednym ze znaczeń terminu rewizja jest *kontrola urzędowa jakiejś instytucji*. Rewizja może oznaczać także ponowną ocenę jakichś poglądów lub teorii naukowych, a w odniesieniu do badanego podmiotu – ponowną ocenę zgromadzonych dowodów.

Lustracja to w słownikowym ujęciu *przeгляд i kontrola jakichś instytucji, pomieszczeń, dokumentów itp*. Lustracja może oznaczać również spis gruntów, zabudowań, dochodów będących wynikiem kontroli, ale w tym znaczeniu odnoszona jest przez słownik do kontroli dóbr królewskich w dawnej Polsce. Współcześnie lustracja oznacza również *sprawdzenie, czy osoba piastująca wysoki urząd miała powiązania z aparatem bezpieczeństwa*.

Weryfikacja definiowana jest natomiast jako *sprawdzenie prawdziwości, przydatności lub prawidłowości czegoś*. Samo sprawdzenie oznacza skontrolowanie, zbadanie, czy coś jest zgodne z prawdą, czy coś zostało zrobione prawidłowo, podobnie jak badanie, będące sprawdzeniem, poznaniem czegoś przez obserwację. Obserwacja jest również nieodłącznym elementem monitoringu, który odnoszony jest przez *Słownik języka polskiego PWN* do procesów lub zjawisk i jako forma kontroli ma cechę stałości. Monitoring oznacza również *stały nadzór nad jakimś obiektem chronionym*.

Synonimem kontroli jest również audyt lub auditing, oznaczający *kontrolę przedsiębiorstwa pod względem finansowym i organizacyjnym oraz analizę perspektyw jego rozwoju*.

Z dotychczasowych ustaleń wynika jednoznacznie, że kontrola w ujęciu potocznym, słownikowym, bez względu na jej rodzaj, wyrażany licznymi jej synonimami – nadzór, rewizja, lustracja, inspekcja, weryfikacja, sprawdzanie, badanie, monitoring, audyt – jest celowym działaniem człowieka. Celem tego działania jest sprawdzenie, zbadanie, zweryfikowanie stanu faktycznego w odniesieniu do stanu założonego. Realizacja tego celu jest warunkiem *sine qua non* podjęcia działań pokontrolnych, które – w przypadku stwierdzenia rozbieżności między ustalonym stanem faktycznym a założeniami – pozwolą dokonać stosownej korekty. Co istotne, kontrola w ujęciu potocznym nie obejmuje działań prowadzących wprost do korekty stwierdzonych rozbieżności stanu faktycznego (ustalonego w wyniku badania) i stanu założonego. Działania kontrolne mają prowadzić jedynie do sprawdzenia stanu faktycznego, co wymaga wcześniejszego jego ustalenia, jego zestawienia ze stanem założonym

(wymaganym) i porównania jednego z drugim, co umożliwi ocenę badanego przedmiotu pod kątem zgodności z przyjętymi założeniami.

Nieco szerzej zagadnienie kontroli ujmowane jest w nauce organizacji i zarządzania. W tym wypadku kontrola ma na celu zapewnienie, by rzeczywiste działania podejmowane przez organizację były zgodne z działaniami planowanymi². Prawidłowa realizacja tej funkcji wymaga więc nie tylko ustalenia norm i metod pomiaru efektywności, a następnie jej efektywności oraz sprawdzenia, czy efektywność jest zgodna z normami, lecz również podjęcia działań korygujących, jeżeli zostanie stwierdzona rozbieżność między efektywnością rzeczywistą a zaplanowaną³. Kontrola w tym wypadku obejmuje więc również wszelkie te działania, które w ujęciu potocznym, słownikowym zakwalifikować należy do działań pokontrolnych. Związane jest to z istotą procesu organizacji i zarządzania, w którym nie sposób oddzielić kontroli od nadzoru i kierownictwa, a to ostatnie oznacza wszak możliwość podejmowania przez osobę zarządzającą (kierującą) wszelkich środków w celu oddziaływania na podmiot zarządzany (kierowany)⁴.

Odmienne pojęcie kontroli zostało zdefiniowane w nauce dla potrzeb kontroli finansowej. W tym wypadku kontrola zdefiniowana została jako działalność, na którą składają się cztery zasadnicze rodzaje czynności⁵:

1. ustalenie stanu obowiązującego, tzw. wyznaczeń, a więc tych elementów, które *wskazują, jaka powinna być działalność, której dotyczyć*⁶, określając obraz stanu, którego osiągnięcie jest konieczne, pożądane, uznane za obowiązujące bądź wartościowe⁷,
2. ustalenie stanu faktycznego, tzw. wykonań, a więc tych elementów (tej rzeczywistości), które będą konfrontowane z wyznaczeniami,
3. porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności,
4. wyjaśnienie przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami a wyznaczeniami.

W tym wypadku kontrola nie obejmuje więc wszelkich działań mających na celu korektę stanu faktycznego, ustalonego w toku czynności weryfikacyjnych, zgodnie z przyjętymi założeniami (tzw. wyznaczeniami).

² Por. J.A.F. Stoner, C. Wankel, *Kierowanie*, Warszawa 1992, s. 457.

³ *Ibidem*, s. 458–459.

⁴ M. Wierzbowski, A. Wiktorowska [w:] *Prawo administracyjne*, M. Wierzbowski (red.), Warszawa 2002, s. 99–100. Także J.A.F. Stoner, C. Wankel, *Kierowanie*, *op. cit.*, s. 457–459.

⁵ [Za:] L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Podstawy kontroli finansowej*, Warszawa 1988 r., s. 32; por. również L. Kurowski, E. Ruśkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000 r., s. 16.

⁶ L. Kurowski, H. Sochacka-Krysiak, *Podstawy kontroli*, *op. cit.*, s. 30.

⁷ *Ibidem*.

Definicja kontroli sformułowana przez L. Kurowskiego i H. Sochacką-Krysiak odpowiada więc słownikowej definicji tego terminu. Istotą tak rozumianej kontroli, jak zauważają autorzy, jest nie tyle ustalenie wyznaczeń oraz wykonań, ile porównanie ich ze sobą⁸. Wyznaczenia wynikać będą z obowiązujących norm, prawnych i pozaprawnych, w zakresie objętym kontrolą, wykonania zaś z zebranego materiału obrazującego stan rzeczywisty. Będą one więc efektem procesu badawczego, który ma na celu poznanie i opisanie rzeczywistości. Ustalenie wyznaczeń i wykonań pozwala nam na dokonanie ich zestawienia i porównanie, co w konsekwencji prowadzi do formułowania wniosków i stawiania pytań, a więc uruchomienia procesu wyjaśniania przyczyn niezgodności wyznaczeń i wykonań. Na tym etapie, zdaniem wspomnianych autorów, kończy się proces kontroli i zaczynają ewentualne działania pokontrolne⁹, które należą do sfery kierowniczo-zarządczej. Takie ujęcie kontroli pozwala niewątpliwie wyodrębnić działania kontrolne stanowiące element realizacji innej funkcji niż kontrolna i działania kontrolne realizujące funkcję kontrolną. W pierwszym przypadku działania kontrolne stanowią swego rodzaju środek do realizacji celu właściwego danej funkcji. W drugim przypadku realizują wyłącznie cel właściwy funkcji kontrolnej, a więc sprawdzenie, czy stan faktyczny, ustalony w toku kontroli, jest zgodny z założeniami (wyznaczeniami) wynikającymi z konkretnych uregulowań, normatyw itd. Taki podział działań kontrolnych może służyć zarówno wyodrębnieniu funkcji ze sfery zarządzania, jak i wykonawczych, co jest szczególnie istotne w przypadku kontroli sprawowanej przez organy administracji publicznej oraz kontroli działania tych organów i podporządkowanych im jednostek organizacyjnych. W pierwszym przypadku działania kontrolne stanowią element funkcji wykonawczych, w drugim zaś element funkcji nadzoru i kierownictwa, co w zasadzie pozostaje poza sferą zainteresowania artykułu. Poświęcony jest on bowiem kontroli skarbowej, która ma charakter zewnętrzny, a więc realizowana jest w odniesieniu do podmiotów pozostających, przynajmniej w zakresie objętym przedmiotem tej kontroli, poza organizacyjną strukturą administracji publicznej¹⁰. Jest więc elementem wykonywania publicznych zadań państwa, w tym przypadku w zakresie danin publicznych, przede wszystkim podatków, finansów publicznych, gospodarowania mieniem państwowym, czy też przeciwdziałania popełnianiu przestępstw i wykroczeń skarbowych¹¹.

Reasumując dotychczasowe ustalenia, należy zauważyć, że pojęcie kontroli należy odnosić zawsze do konkretnego przedmiotu badawczego. Inaczej jest

⁸ *Ibidem*, s. 35.

⁹ *Ibidem*, s. 36.

¹⁰ Por. J. Boć [w:] A. Błaś, J. Boć, J. Jeżewski, *Administracja publiczna*, Poznań 2004, s. 334.

¹¹ Por. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014, s. 161–181.

ona ujmowana dla celów organizacji i zarządzania, inaczej dla celów realizacji przez państwo jego publicznych zadań w odniesieniu do podmiotów pozostających poza strukturą administracji publicznej. W tym ostatnim przypadku należy brać pod uwagę również funkcje realizowane przez organy administracji, jak i ich zakres przedmiotowy. W wypadku organów wykonujących kontrolę skarbową, realizowane przez nich funkcje, przede wszystkim weryfikacyjną, wymiarową i kontrolną, odnieść należy do uregulowanych przepisami prawa zagadnień danin publicznych, wydatków publicznych oraz gospodarowania mieniem państwowym¹². W tym ujęciu działania kontrolne mogą realizować cele stawiane kontroli zdefiniowanej przez L. Kurowskiego i E. Sochacką-Krysiak dla celów kontroli finansowej, jak i stanowić środek prawny do realizacji celu właściwego funkcji wymiarowej czy weryfikacyjnej¹³.

System kontroli państwowej w Polsce

System kontroli państwowej, a więc kontroli działalności organów państwowych i innych podmiotów przez organy państwowe wyprowadzić należy z Konstytucji RP oraz ustaw, które jednak nie mogą wykraczać poza ramy wskazane w Konstytucji. Z konstytucyjnego punktu widzenia na system kontroli państwowej składa się:

1. kontrola sprawowana przez Sejm nad działalnością Rady Ministrów w zakresie określonym przepisami Konstytucji RP i ustaw (art. 95 ust. 2 Konstytucji)¹⁴,
2. kontrola wykonywana przez Najwyższą Izbę Kontroli (NIK), jako naczelny organ kontroli państwowej, podległą Sejmowi, w zakresie (art. 203 Konstytucji):
 - a) działalności organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności,
 - b) działalności organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych komunalnych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia legalności, gospodarności i rzetelności,
 - c) działalności innych jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki pań-

¹² Zob. art. 1 i 2 ustawy z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 2015 r., poz. 553, ze zm.; dalej: u.k.s.

¹³ Na temat funkcji wymiarowej i weryfikacyjnej zob. J. Kulicki, *Administracja danin*, op. cit., s. 164–171.

¹⁴ Zob. szerzej M. Stębeliski, *Kontrola sejmowa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa, 2012 r.

- stwowe lub komunalne oraz wywiązują się z zobowiązań finansowych na rzecz państwa, z punktu widzenia legalności i gospodarności działalności,
3. kontrola sprawowana przez Prezydenta RP w zakresie oceny konstytucyjności ustaw (art. 122 ust. 3 i 5 i art. 133 ust. 2 Konstytucji),
 4. kontrola realizowana przez organy administracji rządowej, do której zaliczyć należy:
 - a) kontrolę działalności jednostek samorządu terytorialnego, wykonywaną pod kątem legalności przez Prezesa Rady Ministrów i wojewodów (art. 148 pkt 6 i art. 171 ust. 2 Konstytucji),
 - b) kontrolę prac organów administracji rządowej wykonywaną przez Radę Ministrów (art. 146 ust. 4 pkt 3 Konstytucji),
 - c) kontrolę prac członków Rady Ministrów wykonywaną przez Prezesa Rady Ministrów (art. 148 pkt 5 Konstytucji),
 - d) kontrolę podmiotów pozostających poza systemem organizacyjnym administracji publicznej (art. 146 i 149 Konstytucji),
 5. kontrola realizowana przez regionalne izby obrachunkowe w stosunku do jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych (art. 171 ust. 2 Konstytucji),
 6. kontrola realizowana przez Krajową Radę Radiofonii i Telewizji w odniesieniu do wolności słowa, prawa do informacji oraz interesu publicznego w radiofonii i telewizji (art. 213 ust. 1 Konstytucji),
 7. kontrola wykonywana przez Sąd Najwyższy w odniesieniu do działalności sądów powszechnych i wojskowych w zakresie orzekania (art. 183 ust. 1 Konstytucji),
 8. kontrola wykonywana przez Naczelną Sąd Administracyjny i wojewódzkie sądy administracyjne w odniesieniu do działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji),
 9. kontrola wykonywana przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie (art. 188 Konstytucji):
 - a) zgodności ustaw i umów międzynarodowych z Konstytucją RP,
 - b) zgodności ustaw z ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których ratyfikacja wymagała uprzedniej zgody wyrażonej w ustawie,
 - c) zgodności przepisów prawa, wydawanych przez centralne organy państwowe, z Konstytucją RP, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi i ustawami,
 - d) zgodności z Konstytucją RP celów lub działalności partii politycznych,
 - e) skargi konstytucyjnej,
 10. kontrola realizowana przez Krajową Radę Sądownictwa w zakresie niezależności sądów i niezawisłości sędziów (art. 186 ust. 1 Konstytucji),
 11. kontrola realizowana przez Rzecznika Praw Obywatelskich w zakresie wolności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji RP oraz innych aktach normatywnych (art. 208 ust. 1 Konstytucji).

Kontrola państwowa może mieć różny charakter. Niejednokrotnie Konstytucja RP, przyznając uprawnienia kontrolne różnym podmiotom nie posługuje się w ogóle tym terminem. Tak jest w wypadku uprawnień kontrolnych Prezydenta RP, Rzecznika Praw Obywatelskich, Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji oraz Krajowej Rady Sądownictwa, czy też Trybunału Konstytucyjnego.

W pierwszym przypadku ustawodawca konstytucyjny przyznaje Prezydentowi RP prawo zwrócenia się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie zgodności ustawy lub umowy międzynarodowej z Konstytucją RP jeszcze przed jej podpisaniem (w wypadku ustawy – art. 122 ust. 3 Konstytucji) lub ratyfikowaniem (w wypadku umowy międzynarodowej – art. 133 ust. 2 Konstytucji). Złożenie takiego wniosku jest następstwem kontroli przedłożonego Prezydentowi do podpisu aktu prawnego. Kontrola ta pozostaje w ścisłym związku z nałożonym na Prezydenta RP obowiązkiem czuwania nad przestrzeganiem Konstytucji (por. art. 126 ust. 2 Konstytucji). Bez działań kontrolnych, lustracyjnych, sprawdzających, monitorujących, czy też badających nie sposób wyobrazić sobie należyte wypełnienie przez Prezydenta obowiązku z art. 126 ust. 2 Konstytucji oraz skorzystanie z uprawnień wynikających z art. 122 ust. 3 i art. 133 ust. 2 Konstytucji, podobnie jak skorzystanie z możliwości złożenia wniosku o zbadanie zgodności aktu prawnego z Konstytucją lub ustawą w trybie art. 188 Konstytucji. W tym ostatnim przypadku prawo złożenia wniosku przysługuje również innym podmiotom (por. art. 191 Konstytucji), jednak to Trybunał Konstytucyjny wykonuje kontrolę, a nie te podmioty. Inaczej jest w przypadku uprawnień Prezydenta z art. 122 ust. 3 i art. 133 ust. 2 Konstytucji. Co prawda o zgodności ustawy czy umowy międzynarodowej przesądza Trybunał Konstytucyjny, jednak czyni to w wyniku wniosku Prezydenta złożonego przed podpisaniem ustawy lub ratyfikacją umowy, a więc w wyniku kontroli sprawowanej przez Prezydenta w toku procesu legislacyjnego, który kończy się dopiero z ogłoszeniem aktu prawnego w organie promulgacyjnym, a nie w wyniku wątpliwości podjętych po jego zakończeniu.

Nieco inną konstrukcję ustawodawca konstytucyjny zastosował w wypadku Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Krajowej Rady Sądownictwa. Dwa pierwsze organy zostały zaliczone do organów kontroli państwowej i ochrony prawa (zob. rozdział IX Konstytucji) i stoją na straży: w przypadku Rzecznika Praw Obywatelskich – wolności i praw człowieka i obywatela, określonych w Konstytucji RP oraz w innych aktach normatywnych (por. art. 208 ust. 1 Konstytucji), w przypadku zaś Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji – wolności słowa, prawa do informacji oraz interesu publicznego w radiofonii i telewizji (por. art. 231 ust. 1 Konstytucji). Podobną konstrukcję zastosowano w przypadku Krajowej Rady Sądownictwa, która stoi na straży niezależności sądów i niezawisłości sędziów (por. art. 186 ust. 1 Konstytucji). Nie sposób stać na straży nie wykonując funkcji kontrolnej w zakresie, w jakim Konstytucja nakazuje danemu organowi monitorowanie

powierzonego jego pieczy wycinka stosunków między państwem (jego organami) a innymi podmiotami.

W pozostałych przypadkach Konstytucja RP wprost mówi o wypełnianiu funkcji kontrolnej przez Sejm w stosunku do Rady Ministrów (art. 95 ust. 2), Najwyższą Izbę Kontroli w zakresie wynikającym z art. 203 Konstytucji, organy administracji rządowej (art. 148 pkt 3, 5 i 6, art. 171 ust. 2 i art. 149 Konstytucji), regionalne izby obrachunkowe w stosunku do jednostek samorządu terytorialnego w zakresie spraw finansowych (art. 171 ust. 2), Naczelny Sąd Administracyjny i wojewódzkie sądy administracyjne w stosunku do administracji publicznej (art. 184). W wypadku kontroli realizowanej przez Sąd Najwyższy w stosunku do sądów powszechnych i wojskowych w zakresie orzekania Konstytucja używa określenia nadzór (art. 183 ust. 1), co oczywiście tylko wzmacnia pozycję Sądu Najwyższego w stosunku do tych podmiotów. Nadzór obejmuje bowiem nie tylko uprawnienia *stricto* kontrolne, lecz również daje możliwość wiążącego wpływu na nadzorowany podmiot w zakresie pieczy powierzonej podmiotowi sprawującemu nadzór, w tym wypadku orzecznictwa¹⁵. Sąd Najwyższy ma więc możliwość zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądów powszechnych i wojskowych¹⁶.

Konstytucyjne uregulowania dotyczące kontroli państwowej stanowią ramy, w których ustawodawca zwykły określa zasady, tryb i procedury kontrolne, ich zakres przedmiotowy i podmiotowy oraz uprawnienia organów kontrolnych i podmiotów kontrolowanych. Zasadniczo zakresy kontrolne poszczególnych organów nie pokrywają się. Wyjątek dotyczy kontroli wykonywanych przez Najwyższą Izbę Kontroli oraz organy administracji rządowej, a po części również regionalne izby obrachunkowe. Należy zauważyć, że NIK jako naczelny organ kontroli państwowej (por. art. 202 ust. 1 Konstytucji) jest od strony podmiotowej nie tylko jednym z elementów kontroli sprawowanej przez Sejm nad działalnością Rady Ministrów (por. art. 95 ust. 2 Konstytucji), lecz również wykonuje kontrolę podmiotów sektora finansów publicznych oraz podmiotów korzystających z funduszy publicznych, które mają niewątpliwie stanowić materiał do prac legislacyjnych w zakresie zmiany obowiązującego prawodawstwa (por. art. 203 Konstytucji)¹⁷.

Choć NIK jest naczelnym organem kontroli państwowej, to jednak najszerszy zakres przedmiotowy i podmiotowy ma kontrola wykonywana przez organy administracji rządowej. Obejmuje ona bowiem swym zakresem podmiotowym zarówno te organy (kontrola organu podporządkowanego przez organ zwierzchni – por. art. 146 ust. 4 pkt 3, art. 148 pkt 5 i art. 149 ust. 1 Konstytu-

¹⁵ M. Wierzbowski, A. Wiktorowska [w:] *Prawo*, *op. cit.*, s. 99–100.

¹⁶ Zob. art. 1 ustawy z 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. z 2013 r., poz. 499, ze zm.). Por. też. W. Skrzydło, *Komentarz do art. 183 Konstytucji RP*, LEX/el.

¹⁷ Zob. też ustawę z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. z 2012 r., poz. 82, ze zm.

cji¹⁸), jednostki samorządu terytorialnego (zob. art. 148 pkt 6 i art. 171 ust. 2 Konstytucji), jak też podmioty pozostające poza systemem organizacyjnym administracji publicznej. Dotyka więc również osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które objęte są zakresem przedmiotowym poszczególnych unormowań prawnych. Choć uprawnienie w tym zakresie nie jest wprost wyartykułowane w Konstytucji RP, to należy je wyprowadzić zarówno z dyspozycji art. 146 ust. 4 Konstytucji, który do zadań Rady Ministrów zalicza m.in. zapewnienie wykonania ustaw (pkt 1), co odnieść należy do wszystkich podmiotów obowiązanych do stosowania postanowień tych ustaw, a nie tylko organów administracji publicznej, jak też ochronę interesów Skarbu Państwa (pkt 4). Nie sposób wyobrazić sobie pełnienia tych obowiązków bez możliwości wykonywania kontroli również w stosunku do podmiotów pozostających poza systemem organizacyjnym administracji publicznej.

Reasumując dotychczasowe ustalenia, należy stwierdzić, że system kontroli państwowej określony w Konstytucji RP obejmuje:

1. od strony podmiotów realizujących kontrolę:
 - a) Sejm RP,
 - b) Najwyższą Izbę Kontroli,
 - c) Prezydenta RP,
 - d) organy administracji rządowej,
 - e) regionalne izby obrachunkowe,
 - f) Krajową Radę Radiofonii i Telewizji,
 - g) Sąd Najwyższy,
 - h) Naczelny Sąd Administracyjny,
 - i) Trybunał Konstytucyjny,
 - j) Krajową Radę Sądownictwa,
 - k) Rzecznika Praw Obywatelskich,
2. od strony podmiotów kontrolowanych:
 - a) organy władzy publicznej,
 - b) Radę Ministrów i organy administracji rządowej,
 - c) jednostki samorządu terytorialnego,
 - d) sądy powszechne i wojskowe,
 - e) organy uprawnione do wydawania aktów prawnych powszechnie obowiązujących,
 - f) państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne,
 - g) podmioty działające w obszarze radiofonii i telewizji,
 - h) podmioty pozostające poza systemem organizacyjnym władzy publicznej,

¹⁸ Zob. ustawę z 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. nr 185, poz. 1092) oraz art. 28 ustawy z 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, Dz.U. z 2015 r., poz. 525.

3. od strony przedmiotowej:
 - a) realizację zadań przez Radę Ministrów i jej członków oraz organy administracji rządowej,
 - b) działalność jednostek samorządu terytorialnego, Narodowego Banku Polskiego, państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych,
 - c) stanowienie prawa,
 - d) przestrzeganie zasad niezależności sądów i niezawisłości sędziów,
 - e) gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego i samorządowych jednostek organizacyjnych,
 - f) przestrzeganie wolności słowa, prawa do informacji oraz interesu publicznego w radiofonii i telewizji,
 - g) działalność orzeczniczą sądów,
4. od strony kryteriów kontroli:
 - a) legalność,
 - b) gospodarność,
 - c) celowość,
 - d) rzetelność.

Najszerszy zakres przedmiotowy i podmiotowy ma kontrola sprawowana przez organy administracji rządowej. Obejmuje ona:

1. od strony podmiotów realizujących kontrolę:
 - a) Radę Ministrów,
 - b) ministrów – członków Rady Ministrów,
 - c) wojewodów,
 - d) organy administracji rządowej wyższego stopnia (pełniące nadzór nad organami podporządkowanymi, podległymi),
 - e) pozostałe organy administracji rządowej,
2. od strony podmiotów kontrolowanych:
 - a) ministrów – członków Rady Ministrów,
 - b) wojewodów,
 - c) organy administracji rządowej niższego stopnia (podporządkowane organom wyższego stopnia),
 - d) jednostki samorządu terytorialnego,
 - e) podmioty pozostające poza systemem organów władzy i administracji publicznej,
3. od strony przedmiotowej:
 - a) realizację zadań przez poszczególnych ministrów – członków Rady Ministrów,
 - b) realizację zadań przez organy administracji rządowej,
 - c) działalność jednostek samorządu terytorialnego,
 - d) gospodarkę finansową jednostek samorządu terytorialnego i samorządowych jednostek organizacyjnych,

4. od strony kryteriów oceny działań podmiotów kontrolowanych:
 - a) legalność,
 - b) gospodarność,
 - c) celowość,
 - d) rzetelność.

Najistotniejszym z punktu widzenia tego artykułu jest kontrola realizowana przez organy administracji rządowej w odniesieniu do podmiotów pozostających, w zakresie objętym jej przedmiotem, poza systemem organów władzy i administracji publicznej (niezwiązana z pełnieniem przez organ wykonujący kontrolę funkcji organu nadzoru nad podmiotem kontrolowanym). Kontrolę taką sprawują zarówno ministrowie – członkowie Rady Ministrów, jak i organy im podporządkowane, w tym administracji terenowej (regionalne i lokalne). Zaliczyć do nich należy m.in. organy podporządkowane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych¹⁹, a więc:

1. dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych (zob. art. 5 ust. 1 ustawy z 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. z 2015 r., poz. 578, ze zm.; dalej: u.u.i.s.),
2. dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (zob. art. 5 ust. 1 u.u.i.s. oraz art. 8 ust. 1 u.k.s.),
3. szefa Służby Celnej, dyrektorów izb celnych i naczelników urzędów celnych jako organy Służby Celnej (zob. art. 9 ust. 1 i art. 10 ust. 2 ustawy o Służbie Celnej z 27 sierpnia 2009 r., Dz.U. z 2015 r., poz. 990, ze zm.; dalej: u.s.c).

Miejsce kontroli skarbowej w systemie kontroli sprawowanej przez organy podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych

Organy fiskalne (skarbowe) podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych realizują kontrolę w sześciu zasadniczych obszarach:

1. podatkową, o której mowa w ustawie z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.; dalej: o.p.), kontrola ta wykonywana jest przez:

¹⁹ Odpowiada on m.in. za: a) realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich i opłat, b) realizację przepisów dotyczących ceł, c) kontrolę skarbową i nadzór nad jej organami (zob. art. 8 ust. 2 pkt 1, 3 i 10 ustawy z 4 grudnia 1997 r. o działach administracji rządowej, Dz.U. z 2015 r., poz. 812, ze zm.). Obecnie zadania ministra właściwego do spraw finansów publicznych realizuje Minister Finansów (zob. § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 22 września 2014 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów, Dz.U. poz. 1256).

- a) naczelników urzędów skarbowych (por. art. 5 ust. 6 pkt 3 u.u.i.s., art. 281 § 1 w związku z art. 13 § 1 pkt 1 o.p.), w zakresie: podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych,
 - b) naczelników urzędów celnych (por. art. 2 ust. 1 pkt 7 lit. a w związku z art. 30 ust. 3 pkt 1 i 1a u.s.c., art. 2 ust. 1 pkt 7 lit. b u.s.c. i art. 281 § 1 w związku z art. 13 § 1 pkt 1 o.p.), w zakresie podatku od towarów i usług od importu towarów, podatku akcyzowego, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopalin,
2. skarbową, o której mowa w ustawie o kontroli skarbowej; kontrola ta wykonywana jest przez organy kontroli skarbowej (por. art. 6 ust. 1 u.k.s.),
 3. celną i dozór celny, o których mowa w art. 37 ust. 1 rozporządzenia Rady (EWG) nr 2913/92 z 12 października 1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz.Urz. WE L 302 z 19 października 1992 r.; wersja polska: polskie wydanie specjalne, rozdział 02, t. 4, s. 307), art. 6 ustawy z 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2015 r., poz. 858, ze zm.) oraz art. 30 ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 7 u.s.c.); kontrola ta wykonywana jest przez organy Służby Celnej,
 4. przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie:
 - a) produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy (zob. art. 30 ust. 2 pkt 2 u.s.c.),
 - b) wydobycia urobku rudy miedzi lub produkcji koncentratu, o których mowa w ustawie o podatku od wydobycia niektórych kopalin²⁰ (zob. art. 30 ust. 2 pkt 4 u.s.c.),
 5. w zakresie urządzania i prowadzenia gier hazardowych (zob. art. 30 ust. 2 pkt 3 u.s.c.),
 6. w zakresie wspólnej polityki rolnej (zob. art. 30 ust. 3 pkt 3–6 u.s.c.),
 7. rodzaju paliwa w zbiornikach i innych środkach transportowych (zob. art. 30 ust. 3 pkt 2 u.s.c.),
 8. transportu drogowego (zob. art. 30 ust. 3 pkt 9 u.s.c.).

Zdecydowana większość tych rodzajów kontroli realizowana jest przez organy Służby Celnej. Jedynie kontrola podatkowa oraz skarbowa wykonywane są przez inne organy. Tę ostatnią wykonują organy kontroli skarbowej (Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej oraz dyrektorzy urzędów kontroli skar-

²⁰ Ustawa z 2 marca 2012 r., Dz.U. poz. 362, ze zm.

bowej²¹). Kontrolę podatkową wykonują natomiast zarówno organy podatkowe pierwszej instancji, a więc naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celnych, jak i organy kontroli skarbowej. Co istotne, organy kontroli skarbowej mogą wykonywać kontrolę podatkową tylko w toku postępowania kontrolnego, jako jednej z form prawnych realizacji kontroli skarbowej (por. art. 13 ust. 3 u.k.s.). W tym przypadku kontrola podatkowa nie jest postępowaniem autonomicznym, niezależnym rodzajem postępowania w sprawach zobowiązań podatkowych, lecz podjętym w toku innego postępowania administracyjnego wyodrębnionym w jego ramach zespołem czynności kontrolnych regulowanych przepisami ordynacji podatkowej²².

Naczelnicy urzędów skarbowych oraz organy kontroli skarbowej wykonują kontrolę podatkową zdefiniowaną w art. 281 § 2 o.p., a więc której celem jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Kontrolę tę wykonują również naczelnicy urzędów celnych jako organy podatkowe pierwszej instancji (por. art. 13 § 1 pkt 1 o.p.). Do zadań tych ostatnich należy również wykonywanie kontroli w zakresie:

- a) produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy (zob. art. 30 ust. 2 pkt 2 u.s.c.),
- b) wydobycia urobku rudy miedzi lub produkcji koncentratu, o których mowa w ustawie o podatku od wydobycia niektórych kopalin (zob. art. 30 ust. 2 pkt 4 u.s.c.),
- c) prawidłowości i terminowości wpłat podatku akcyzowego, podatku od gier oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin (zob. art. 30 ust. 3 pkt 1 i 1a u.s.c.).

Niewątpliwie kontrole, o których mowa w art. 30 ust. 2 pkt 2 i 4 oraz ust. 3 pkt 1 i 1a u.s.c., należą do kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Mieścą się one więc w zakresie wynikającym z art. 281 § 2 o.p. W dwóch pierwszych przypadkach (art. 30 ust. 2 pkt 2 i 4 u.s.c.) dotyczą jednak procesu produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, oznaczania ich znakami skarbowymi akcyzy oraz kopalin objętych podatkiem od wydobycia niektórych kopalin, co uzasadnia ich wyłączenie jako odrębnego rodzaju kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Kontrolą w tym przypadku

²¹ Zob. art. 6 ust. 1 u.k.s.

²² Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r., poz. 613, ze zm.; szerzej zob. J. Kulicki, *Procedury kontrolne w sprawach zobowiązań podatkowych*, Warszawa 2012 r., s. 112.

objęte jest bowiem nie tyle rozliczanie się podatnika z należnego podatku, co wydaje się być głównym zakresem kontroli, o której mowa w art. 281 § 2 o.p., ile proces produkcji i obrotu wyrobami akcyzowymi i kopalinami. Choć jest on uregulowany w przepisach podatkowych – w przypadku wyrobów akcyzowych – w ustawie o podatku akcyzowym²³, w przypadku zaś kopalin – w ustawie o podatku od wydobycia niektórych kopalin, to jednak zakres kontroli oraz względy historyczne uzasadniają traktowanie tych czynności organów skarbowych jako odrębnego rodzaju kontroli. Nie sposób tych argumentów odnieść natomiast do prawidłowości i terminowości wpłat podatku akcyzowego, podatku od gier oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin. Kontrola ta, wyartykułowana przez ustawodawcę jako odrębny rodzaj kontroli sprawowanej przez organy celne, wchodzi nie tylko w zakres kontroli, o której mowa w art. 281 § 2 o.p., lecz również w zakres art. 2 ust. 1 pkt 7 lit. b u.s.c. Przepis ten stanowi, że do zadań Służby Celnej należy m.in. wykonywanie kontroli wywiązywania się podmiotów z obowiązków w zakresie podatku od gier i dopłat, o których mowa w ustawie o grach hazardowych²⁴, podatku akcyzowego oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin. Z konstrukcji art. 2 ust. 1 pkt 7 i art. 30 ust. 3 pkt 1 i 1a u.s.c. wynika, że kontrole objęte zakresem art. 30 ust. 3 pkt 1 i 1a u.s.c. nie mieszczą się w zakresie kontroli objętej art. 2 ust. 1 pkt 7 lit. b u.s.c. Oczywiście jest to pogląd nieuzasadniony merytorycznie. Każda kontrola prawidłowości i terminowości wpłat podatku jest sprawdzeniem wywiązywania się podmiotów prawa podatkowego (podatników, płatników, inkasentów) z obowiązków ustawowych. Mieści się więc w przypadku kontroli podatku akcyzowego, podatku od gier oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin zarówno w dyspozycji art. 281 § 2 o.p., jak i art. 2 ust. 1 pkt 7 lit. b u.s.c. Wyodrębnienie tego rodzaju kontroli możliwe jest jedynie ze względów proceduralnych, co też wydaje się miał na względzie ustawodawca.

Spśród wszystkich rodzajów kontroli realizowanych przez organy skarbowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych kontrola skarbową obejmuje swym zakresem przedmiotowym najwięcej zagadnień. Kontroli skarbowej podlega bowiem przestrzeganie przepisów dotyczących: a) świadczeń publicznych, a więc zarówno podatków, jak i niepodatkowych należności budżetu państwa oraz państwowych funduszy celowych, b) gospodarowania środkami publicznymi, c) przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej, d) audytu gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, e) gospodarowania mieniem państwowym, f) obrotu dewizowego, g) stosowania cen urzędowych i marż handlowych urzędowych, h) zapobiegania i wykrywania przestępstw, i) oświadczeń majątkowych, j) krajowych i wspólnotowych przepisów celnych. Zakres przedmiotowy kontroli

²³ Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz.U. z 2014 r., poz. 752, ze zm.

²⁴ Ustawa z 19 listopada 2002 r., Dz.U. z 2015 r., poz. 652, ze zm.

skarbowej obejmuje więc zagadnienia właściwe kontroli podatkowej realizowanej przez naczelników urzędów skarbowych, jak i po części kontroli realizowanej przez organy Służby Celnej. Te ostatnie wykonują również kontrolę podatkową oraz kontrolę w zakresie objętym tradycyjnie właściwością rzeczową organów celnych. Do wyłącznych kompetencji organów kontroli skarbowej należy natomiast kontrola w zakresie:

- a) gospodarowania środkami publicznymi,
- b) przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej,
- c) audytu gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych,
- d) gospodarowania mieniem państwowym,
- e) obrotu dewizowego,
- f) zapobiegania i ujawniania przestępstw tzw. płatnej protekcji popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych resortu finansów,
- g) oświadczeń majątkowych składanych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej, kontroli skarbowej oraz w Ministerstwie Finansów.

Cel i zadania kontroli skarbowej

Na początku należy wyjaśnić pojęcia celu i zadania.

Słownik języka polskiego PWN wyróżnia sześć znaczeń terminu cel. W słownikowym ujęciu cel oznacza przede wszystkim *to, do czego się dąży*, również *to, co ma czemuś służyć, miejsce, do którego się zmierza*, a w dalszej kolejności: *przedmiot lub osoba, których dotyczą zamierzone działania* oraz *obiekt, do którego się strzela i muszka broni palnej* (dawniej). Dla celów artykułu, którego przedmiotem jest kontrola skarbową, wartość będą przedstawiały trzy z tych znaczeń. W pierwszej kolejności cel rozumiany jako *to, do czego się dąży*, a następnie: *to, co ma czemuś służyć* oraz *przedmiot lub osoba, których dotyczą zamierzone działania*. Pierwsze dwa znaczenia omawianego terminu uwypuklają przedmiotową stronę celu. We wszystkich przypadkach cel odnoszony jest natomiast do działania, które bądź dąży do określonego skutku (cel jako punkt odniesienia, do którego się dąży lub działanie mające czemuś służyć), bądź też nakierowane jest na konkretny przedmiot lub podmiot. W pierwszych dwóch znaczeniach – jako *to, do czego się dąży* oraz *to, co ma czemuś służyć* – cel kontroli skarbowej został wyartykułowany przede wszystkim w art. 1 u.k.s. W tym ujęciu celem kontroli skarbowej jest:

1. ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa,
2. zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych,

3. badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych niż Skarb Państwa państwowych osób prawnych,
4. zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228–231 Kodeksu karnego (k.k.) popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

W ujęciu ostatnim, a więc jako *przedmiot lub osoba, których dotyczą zamierzone działania*, cel kontroli skarbowej ujęty został zarówno w art. 1 u.k.s., jak i art. 4, określającym podmiotowy zakres kontroli skarbowej, a po części również w art. 2 u.k.s., określającym przedmiot tej kontroli. Co istotne, działania kontroli skarbowej w tym ujęciu postrzegać należy zarówno od strony podmiotu podlegającego ochronie (Skarb Państwa, państwowe fundusze celowe, państwowe osoby prawne – art. 1 u.k.s.), jak i podmiotów, których działalność jest kontrolowana z uwagi na interes podmiotu podlegającego ochronie (zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych, wydatkujący, przekazujący i otrzymujący środki publiczne, władający i zarządzający mieniem państwowym, beneficjenci poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa oraz inne określone w art. 4 u.k.s.).

Podobnie do słownikowego znaczenia terminu cel rozumiany jest w psychologii (cel to efekt, na który ukierunkowane jest działanie, czynność, zachowanie) czy etyce (cel jako przedmiot zamierzonego działania, punkt, do którego działanie jest skierowane lub jego skutek)²⁵.

Drugi z przywołanych na wstępie terminów – zadanie – oznacza według *Słownika Języka Polskiego PWN*: *to, co należy wykonać lub zagadnienie dane do wykonania*. Słownikowa definicja zadania odnosi ten termin, podobnie jak w wypadku celu, do działania. Zadanie rozumiane jest przede wszystkim jako to, co ma wykonać konkretny podmiot – osoba organizacja, zespół. Wykonywanie zadania jest więc w tym ujęciu działaniem konkretnego podmiotu, nakierowanym na wyznaczony mu cel. Jest więc działaniem celowym, zamierzonym. Zadanie i cel w takim znaczeniu są pojęciami tożsamymi. Jeżeli mówimy, że celem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, to oznacza, iż stawiamy przed nią zadanie ochrony tych interesów i praw majątkowych. Zadanie to, podobnie jak i pozostałe wynikające z art. 1 u.k.s., realizowane są przez działania, których rodzaje oraz granice przedmiotowe i podmiotowe wyznacza w tym przypadku ustawa o kontroli skarbowej oraz inne akty prawne, do których odwołuje się w niej ustawodawca.

Podstawowym zadaniem kontroli skarbowej jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Pozostałe cele określone przez ustawodawcę

²⁵ Por. W. Tatarkiewicz, *Droga do filozofii i inne rozprawy*, Warszawa 1971, s. 211–321; J. Keller, *Etyka*, Warszawa 1954, s. 45 i n.

w art. 1 u.k.s. należy uznać za – w mniejszym lub większym stopniu – zawężające pole działania organów kontroli skarbowej, inspektorów i pozostałych pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej. Zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowym, zapobieganie i ujawnianie naruszeń prawa w obrocie towarowym z zagranicą oraz w zakresie wykorzystywania zajmowanego stanowiska dla osiągnięcia korzyści majątkowej, mieści się niewątpliwie w celu głównym, jakim jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa.

Obecny kształt zadań (celów) kontroli skarbowej został ustalony ustawą z 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 127, poz. 858), która w tym zakresie weszła w życie 30 lipca 2010 r.

Pierwotnie ustawodawca wyróżniał trzy cele działań organów kontroli skarbowej. Po pierwsze, ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Po drugie, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Po trzecie, badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowych osób prawnych. Ustawą z 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 89, poz. 804)²⁶ do zadań kontroli skarbowej włączono zapobieganie i ujawnianie przestępstw określonych w art. 228–231 k.k. wśród osób zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Zadanie to w zasadzie w niezmienionym kształcie wyartykułowane jest również w obecnym brzmieniu ust. 2 w art. 1 u.k.s. Ta sama ustawa do celów kontroli skarbowej włączyła również przeciwdziałanie i zwalczanie naruszeń prawa w zakresie obrotu towarowego z zagranicą i obrotu towarami przywożonymi z zagranicy, co związane było z likwidacją od 1 lipca 2002 r. urzędu Generalnego Inspektora Celnego i włączeniem części jego zadań do przedmiotowego zakresu kontroli skarbowej²⁷.

W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy znoszącej urząd Generalnego Inspektora Celnego (druk sejmowy nr 463/IV kad.)²⁸ podkreślono, że

²⁶ Weszła w życie 1 lipca 2002 r.

²⁷ Por. art. 2 ust. 1 pkt 12 i art. 3 pkt 4 u.k.s. w brzmieniu nadanym ustawą z 7 czerwca 2002 r. o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 89, poz. 804, ze zm.

²⁸ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 463/IV kad.), s. 25, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/0/2887BD8A24A9F947C1256BBB003A5AF7/\\$file/463.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/0/2887BD8A24A9F947C1256BBB003A5AF7/$file/463.pdf).

proponowane w projekcie zmiany są: *kolejnym, po zniesieniu Głównego Urzędu Celnego, etapem na drodze do kompleksowej reorganizacji służb skarbowych w skali całego kraju, która dokonała się z dniem 1 stycznia 2003 r.* Celem zmian miało być: *zwiększenie skuteczności aparatu państwowego w obszarze zapobiegania i przeciwdziałania nieprawidłowościom w zakresie obrotu towarowego, priorytetowym celem ustawy zaś: połączenie w ramach jednej struktury tak pionów kontroli skarbowej, jak i celnej.* Jak podkreślono, ustawa nie tworzyła: *nowej instytucji, przenosząc większość uprawnień Inspekcji Celnej do kontroli skarbowej, wyposażając ją w narzędzia i środki pozwalające jej na realizację przeniesionych i nowych zadań.* Tym samym projekt, nawiązując do rządowego programu pod nazwą „Przed wszystkim przedsiębiorczość” ujednotaczał system kontroli państwa w obszarach skarbowym i celnym, co zdaniem strony rządowej, będącej wnioskodawcą, wiązać się miało z *mniej obciążeniem kontrolowanego.* W opinii Biura Studiów i Ekspertyz Kancelarii Sejmu zauważono, że choć zaproponowane przez Radę Ministrów zmiany są zgodne z Konstytucją RP, to jednak nie sposób nie zauważyć, iż: *ustawa o Inspekcji Celnej (którą projekt uchyla) obowiązuje zaledwie 5 lat (weszła w życie 1 lipca 1997 r.). Częste zmiany strukturalne administracji publicznej (szczególnie o tak zasadniczym znaczeniu jak zniesienie całego pionu administracji i łączenie służb o tradycyjnie zróżnicowanym charakterze i sposobie funkcjonowania) nigdy nie wpływają pozytywnie na jej sprawność i profesjonalizm działania urzędników*²⁹.

Najnowsza, dokonana ustawą z 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 127, poz. 858), zmiana zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej, a tym samym jej celów, ma natomiast prowadzić do wyłączenia: *z celów i zakresu kontroli skarbowej zagadnień związanych z obrotem towarowym z zagranicą i obrotem towarami przywozonymi z zagranicy w zakresie, w jakim stanowią one powielenie zadań realizowanych przez organy celne i Służbę Celną. W przypadku kontroli obrotu towarowego z zagranicą powielenie zadań Służby Celnej i kontroli skarbowej dotyczy nie tylko posiadania przez obie służby analogicznych uprawnień. Postępowania kontrolne w zakresie obrotu towarowego z zagranicą nie kończą się rozstrzygnięciem organu kontroli skarbowej, lecz wynikiem kontroli. Tym samym organy celne zobowiązane są na podstawie wyniku kontroli ponownie przeprowadzić postępowanie (gdzie wynik kontroli jest tylko jednym z dowodów), aby wydać decyzję*³⁰. Taka argumentacja musi budzić wątpliwości nie tylko w kontekście wcześniej

²⁹ P. Radziejewicz, *Opinia prawna na temat projektu ustawy o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 463)*, s. 6, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/Opwsdr?OpenForm&463>.

³⁰ Por. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 1852/VI kad., s. 1), <http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/wgdruku/1852>.

przytoczonego uzasadnienia nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej z 2002 r., lecz również innych zadań realizowanych przez kontrolę skarbową, m.in. kontroli postanowień prawa podatkowego, dewizowego, czy też kontroli gospodarowania mieniem państwowym. We wszystkich tych zakresach kontrola skarbowa powieła zadania innych służb i organów. Na przykład w zakresie:

- a) prawa podatkowego – zadania organów podatkowych (por. art. 281 o.p. i art. 5 ust. 6 pkt 3 u.u.i.s.),
- b) gospodarowania mieniem państwowym, w tym jego prywatyzacji – zadania ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa wynikające z art. 19a ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz.U. z 2012 r., poz. 1223, ze zm.),
- c) prawa dewizowego – zadania Prezesa Narodowego Banku Polskiego wynikające z art. 52 ust. 2 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o Narodowym Banku Polskim (Dz.U. z 2013 r., poz. 908, ze zm.) oraz art. 33 ustawy z 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2012 r., poz. 826, ze zm.).

Co więcej, należy zauważyć, że wynik kontroli, będący swego rodzaju zapisem ustaleń kontrolnych poczynionych w toku postępowania kontrolnego, wydawany jest również w wypadku kontroli wykonywania zobowiązań podatkowych. Taki dokument kończy postępowanie nie tylko, którego przedmiotem jest kontrola podatków, do poboru których uprawnione są organy gminne (por. art. 24 ust. 1 pkt 2 lit. a u.k.s.), lecz również podatek od gier, pobierany przez naczelników urzędów celnych (por. art. 24 ust. 2 pkt 2 lit. b w związku z art. 24 ust. 1 pkt 1 lit. a u.k.s.). Stanowi on wówczas zawsze podstawę do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania podatkowego, mającego na celu wymiar lub korektę wymiaru zobowiązania podatkowego należnego od podatnika.

Zakończenie postępowania kontrolnego w zakresie zobowiązań podatkowych decyzją związane jest z przyznaniem organom kontroli skarbowej uprawnień organów podatkowych do wymiaru podatku w zakresie spraw objętych kontrolą podatkową. Nie jest to związane absolutnie z powielaniem przez kontrolę skarbową zadań innych organów realizujących funkcję kontrolną. Argumentacja uzasadnienia wyłączenia z przedmiotowego zakresu kontroli skarbowej kontroli obrotu towarowego z zagranicą nie wytrzymuje więc w tym kontekście krytyki.

W obecnym stanie prawnym kontrola skarbową swym zakresem przedmiotowym obejmuje³¹:

1. świadczenia publiczne, do których zaliczyć należy w tym przypadku podatki, niepodatkowe należności budżetu państwa oraz należności państwowych funduszy celowych,
2. gospodarowanie środkami publicznymi,
3. przekazywanie środków własnych do budżetu Unii Europejskiej,

³¹ Por. art. 2, 3a i 5 u.k.s.

4. audyt gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, co obejmuje zarówno środki z budżetu Unii Europejskiej, jak i innych źródeł zagranicznych,
5. gospodarowanie mieniem państwowym,
6. obrót dewizowy,
7. kontrolę oświadczeń majątkowych składanych przez osoby do tego zobowiązane,
8. kontrolę przestrzegania krajowych i wspólnotowych przepisów celnych,
9. zapobieganie i wykrywanie przestępstw.

Obecne granice działania kontroli skarbowej są zdecydowanie szersze od zakresu działania tej instytucji z pierwszych lat jej funkcjonowania po reaktywacji w 1992 r.. Obejmował on wówczas:

1. kontrolę podatkową, do której ustawodawca zaliczał:
 - a) kontrolę rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa; w ramach kontroli prowadzonej w tym zakresie możliwa była również kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód gminy oraz należności pieniężnych budżetu państwa, do których nie miały zastosowania przepisy o zobowiązaniach podatkowych,
 - b) wykonywanie szczególnego nadzoru podatkowego,
2. kontrolę w zakresie finansów publicznych, do której ustawodawca zaliczał:
 - a) kontrolę prawidłowości obliczania i wpłacania innych niż podatkowe należności budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, do których stosowało się przepisy o zobowiązaniach podatkowych,
 - b) kontrolę celowości i legalności wydatkowania środków budżetowych,
 - c) kontrolę prawidłowości obliczania i wykorzystania dotacji budżetowych,
3. kontrolę gospodarowania mieniem państwowym, do której ustawodawca zaliczał kontrolę wykorzystania i rozporządzania mieniem państwa, co miało polegać na ujawnianiu niedoborów oraz innych szkód w tym mieniu,
4. kontrolę dewizową, do której ustawodawca zaliczał badanie prawidłowości obrotu dewizowego,
5. kontrolę cen, do której ustawodawca zaliczał badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych oraz umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania ich poziomu.

Z danych statystycznych³² wynika, że jej głównym obszarem zainteresowania była w tym okresie kontrola zobowiązań podatkowych: aż 74,7% ustaleń

³² Zob. Informację o wynikach kontroli skarbowej za trzy kwartały 1993 r., Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, listopad 1993 r.;

kontroli skarbowej dotyczyło w pierwszych trzech kwartałach 1992 r. podatków, 2,3% nieuzasadnienie pobranych dotacji oraz kwot nienależnych i dodatkowych wynikających z ustawy o cenach, 7,8% naruszeń prawa dewizowego, 1,7% nieprawidłowego wydatkowania środków publicznych, a 13,5% innych naruszeń dyscypliny finansów publicznych. W analogicznym okresie 1993 r. dane te kształtowały się następująco: 54,8% dotyczyło uszczupień podatkowych, 3,1% nieuzasadnienie pobranych dotacji oraz kwot nienależnych i dodatkowych wynikających z ustawy o cenach, 20,1% naruszeń prawa dewizowego, 6,0% nieprawidłowo wydatkowanych środków budżetowych, 15,2% innych naruszeń dyscypliny finansowej. W 1992 r. za okres pierwszych trzech kwartałów aż 77% ustaleń skutkowało przypisami podatkowymi oraz w zakresie nieuzasadnienie pobranych dotacji i kwot nienależnych i dodatkowych wynikających z ustawy o cenach, a tylko 23% ustaleniami nieskutkującymi przypisami, a więc dotyczącymi naruszeń prawa dewizowego, nieprawidłowo wydatkowanych środków budżetowych oraz innych naruszeń dyscypliny finansowej. W analogicznym okresie 1993 r. ustalenia skutkujące przypisami stanowiły 57,9%, pozostałe zaś 42,1% wszystkich dokonanych przez kontrolę skarbową ustaleń. W 1994 r. (za cały rok) ustalenia skutkujące przypisami stanowiły już tylko 37,2% (33,9% dotyczyło uszczupień podatkowych, a 3,3% nieuzasadnienie pobranych dotacji oraz kwot nienależnych i dodatkowych wynikających z ustawy o cenach), pozostałe zaś 62,8% całości ustaleń kontroli skarbowej. W 1995 r. było to odpowiednio: 48,3% (43,9% dotyczyło uszczupień podatkowych, a 4,4% nieuzasadnienie pobranych dotacji oraz kwot nienależnych i dodatkowych wynikających z ustawy o cenach), pozostałe zaś 51,7% całości ustaleń kontroli skarbowej. W 1996 r. ustalenia skutkujące przypisami stanowiły 50,1% całości stwierdzonych nieprawidłowości (48,5% dotyczyło uszczupień podatkowych, a 1,6% nieuzasadnienie pobranych dotacji oraz kwot nienależnych i dodatkowych wynikających z ustawy o cenach), a ustalenia nieskutkujące przypisami stanowiły 49,9% stwierdzonych nieprawidłowości.

Od 1997 r. radykalnie obniżył się udział ustaleń podatkowych w strukturze ustaleń kontroli skarbowej za poszczególne lata, co związane było niewątpliwie ze znacznym rozszerzeniem zakresu przedmiotowego kontroli skarbowej i włączeniem do niej:

1. kontroli zgodności z prawem przywozu towarów dopuszczonych do obrotu na polskim obszarze celnym, kontrolę zgodności z prawem przywozu to-

Sprawozdanie z działalności kontroli skarbowej w 1995 r., Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, marzec 1996 r.; Sprawozdanie z działalności kontroli skarbowej w 1997 r., Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, marzec 1998 r.; Sprawozdanie – Kontrola skarbowa w 2006 r., Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, kwiecień 2007 r., s. 43.

- warów mających inne przeznaczenie celne niż obrót na polskim obszarze celnym, kontrolę wywozu towarów za granicę, ujawnianie towarów nielegalnie wprowadzonych na polski obszar celny,
2. walki z przestępczością w zakresie: obrotu z zagranicą towarami i technologiami objętymi kontrolą międzynarodową, polegającą na naruszeniu prawa ochrony dóbr kultury narodowej, narodowego zasobu archiwalnego i ochrony własności intelektualnej, w zakresie prania brudnych pieniędzy, tzn. polegającą na wprowadzaniu na polski obszar celny i wyprowadzaniu z tego obszaru środków płatniczych pochodzących z przestępstw, ściganą na mocy porozumień i umów międzynarodowych, w zakresie wykorzystywania zajmowanego stanowiska w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych dla celów osiągnięcia korzyści majątkowych,
 3. kontroli oświadczeń majątkowych osób zatrudnionych lub pełniących funkcję służbową w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych,
 4. ujawniania składników majątkowych podmiotów: zobowiązanych do uiszczania należności publicznych, podejrzanych o czyny zagrożone karą grzywny lub karami pieniężnymi,
 5. kontroli wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków publicznych oraz ze środków pochodzących z Unii Europejskiej międzynarodowych instytucji finansowych, certyfikację i wydawanie deklaracji zamknięcia pomocy finansowej ze środków pochodzących z Unii Europejskiej, kontrolę prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej,
 6. badanie wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz kontroli prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa,
 7. kontroli resortowej jednostek organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

O ile w 1996 r. uszczuplenia podatkowe stanowiły 48,5% całości ustaleń kontroli skarbowej, o tyle w 1998 r. – 30,8%, w 1999 r. – 34,0%, w 2001 r. zaledwie 17,1%, w 2002 r. – 15,8%, zaś w latach 2003–2006 odpowiednio: 23,6%, 18,8%, 24,6% i 24,4%³³.

³³ Zob. Sprawozdanie z działalności kontroli skarbowej w 1997 r., Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, marzec 1998 r.; Sprawozdanie – Kontrola skarbowa w 2006 r., Ministerstwo Finansów, Departament Kontroli Skarbowej, Warszawa, kwiecień 2007 r., s. 43.

W 2006 r. Ministerstwo Finansów zmieniło sposób prezentowania wyników kontroli skarbowej, co uniemożliwia podział na pierwotnie wyodrębniane ustalenia skutkujące przypisami i nieskutkujące przypisami, uwypuklając ustalenia podatkowe, pomijając – jak w przypadku sprawozdań za lata 2008–2014 – ustalenia pozostałe. Jest to o tyle niezrozumiałe, że obecny zakres przedmiotowy kontroli skarbowej obejmuje zarówno kontrolę świadczeń publicznych, w tym podatków, jak też gospodarowania środkami publicznymi, przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej, audyt gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, a także kontrolę gospodarowania mieniem państwowym, obrotu dewizowego, oświadczeń majątkowych, czy wreszcie kontrolę przestrzegania krajowych i wspólnotowych przepisów celnych oraz zapobieganie i wykrywanie przestępstw. Kontrola rzetelności wywiązywania się przez podmioty kontrolowane z zobowiązań podatkowych jest jednym z wielu, i jak się okazuje – ze statystycznego punktu widzenia z lat 1997–2006 – nie najważniejszym zadaniem kontroli skarbowej, aczkolwiek uwypuklanym w sprawozdaniach z działalności kontroli skarbowej za poszczególne lata.

Tak szeroki zakres przedmiotowy kontroli skarbowej może budzić wątpliwości zarówno w kontekście jej organizacji, jak i procedur kontrolnych stosowanych przez organy kontroli skarbowej.

W odniesieniu do pierwszej grupy wątpliwości należy zauważyć, że organizacja współczesnej kontroli skarbowej, oparta w wymiarze regionalnym na urzędach kontroli skarbowej, krajowym zaś – na Ministerstwie Finansów³⁴, powieliła organizację struktur kontrolno-rewizyjnych z lat 1951–1974 i kontroli finansowej z lat 1975–1982, która sięga do tradycji międzywojennej, kiedy to na szczeblu lokalnym jednostkami organizacyjnymi kontroli skarbowej były rejon kontrolny, a w drugiej połowie lat trzydziestych XX w. również brygady ochrony skarbowej, na szczeblu krajowym zaś właściwe departamenty Ministerstwa Skarbu³⁵.

Organizacja kontroli skarbowej w latach międzywojennych XX w. dostosowana była niewątpliwie do zadań realizowanych przez ten organ w tamtym okresie. Były one ograniczone *de facto* do wykonywania szczególnego nadzoru podatkowego (akcyzowego) oraz ujawniania i zapobiegania przestępstwom akcyzowym i monopolowym. Stąd rozwinięta sieć rejonów kontrolnych (według stanu na 1 kwietnia 1939 r. było ich 210)³⁶ oraz brygad ochrony skarbowej (według stanu na 1 kwietnia 1939 r. było ich 63)³⁷. Rejon kontrolny realizo-

³⁴ Zob. art. 9 ust. 1 u.k.s.

³⁵ Zob. J. Kulicki, *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Warszawa 2014, s. 21–49.

³⁶ Zob. zarządzenie Ministra Skarbu z 20 marca 1939 r. o ustaleniu właściwości miejscowej i siedzib rejonów kontroli skarbowej i ich oddziałów, M.P. nr 74, poz. 165.

³⁷ Zob. zarządzenie Ministra Skarbu z 20 marca 1939 r. o ustaleniu właściwości miejscowej i siedzib brygad ochrony skarbowej i ich oddziałów, M.P. nr 74, poz. 164.

wały zadania kontroli skarbowej przede wszystkim w zakresie wykonywania nadzoru nad produkcją i obrotem artykułami akcyzowo-monopolowymi, kontroli obrotu artykułów podlegających na mocy specjalnych przepisów ograniczeniom w produkcji i obrocie oraz współdziałania w czynnościach organów przedsiębiorstw monopolowych w zakresie ustalonym przepisami Ministra Skarbu. Brygady ochrony skarbowej realizowały natomiast funkcję dochodzeniowo-śledczą.

Podobnie rzecz się oczywiście ma z organizacją aparatu kontrolno-rewizyjnego z lat 1951–1974, który skupiał swe działania na kontroli i rewizji finansowej jednostek budżetowych oraz gospodarki uspołecznionej, a także zwalczaniem nadużyć finansowych, zwłaszcza przestępstw podatkowych, dewizowych i gospodarczych, a także organizacją kontroli finansowej z lat 1975–1982, której zakres działania w niewielkim stopniu odbiegał od zakresu działania inspektoratów kontrolno-rewizyjnych.

Bardzo istotnym czynnikiem w formowaniu w tamtym okresie struktury organizacyjnej aparatu kontrolno-rewizyjnego, a od czerwca 1975 r. kontroli finansowej był ukształtowany dla potrzeb gospodarki planowej i społeczeństwa socjalistycznego model ustrojowy państwa³⁸. Od tego czasu zmieniły się w Polsce zasady gospodarki, jak i otoczenie społeczno-polityczne, zarówno wewnętrzne, jak i po stowarzyszeniu, a następnie wstąpieniu do Unii Europejskiej, zewnętrzne.

Powstają w tym kontekście poważne wątpliwości, czy powielenie tamtych struktur organizacyjnych, oczywiście w innej obudowie prawnej i nomenklaturze, w wypadku organizacji, której zakres działania jest nie tylko szerszy, ale – z uwagi na zmienione otoczenie społeczno-gospodarcze i polityczne – wprost odmienny, jest możliwe do zaakceptowania.

W odniesieniu do procedur kontrolnych zauważyć należy, że ustawa o kontroli skarbowej nie reguluje kompletnie procedury kontrolnej, odsyłając w różnym zakresie zarówno do ordynacji podatkowej, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Kodeksu postępowania administracyjnego, a także aktów wykonawczych do niej (np. w przypadku tzw. czynności realizacyjnych, o których mowa w art. 11a u.k.s.). Zakres tego odesłania jest zróżnicowany w zależności od zakresu przedmiotowego prowadzonego postępowania, co powoduje zróżnicowanie praw i obowiązków podmiotów kontrolowanych, które nie zawsze jest uzasadnione charakterem i zakresem podjętego postępowania kontrolnego, audytowego, czy też czynności realizacyjnych.

³⁸ Zob. ustawę z 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej (Dz.U. nr 14, poz. 130, ze zm.) oraz ustawę z 25 stycznia 1958 r. o radach narodowych (Dz.U. nr 5, poz. 16, ze zm.).

Zakres kontroli realizowanej przez organy kontroli skarbowej i inne organy kontroli państwowej

Dotychczasowe ustalenia wskazują na bardzo szeroki zakres przedmiotowy kontroli skarbowej, co oczywiście w żaden sposób nie wyklucza możliwości objęcia podmiotu jej podlegającego kontrolą również przez inny organ państwowy w zakresie jego właściwości rzeczowej. Co więcej, obszary objęte kontrolą organów kontroli skarbowej oraz innych organów państwowych mogą być ze sobą zbieżne (nachodzić na siebie). Kontrolą tych ostatnich mogą być objęte również zagadnienia pozostające poza właściwością rzeczową organów kontroli skarbowej.

Tak, jak szerokie jest pole działania organów kontroli skarbowej, tak i ogromna jest ich różnorodność, co oznacza, że każda osoba fizyczna, prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej może być poddana ocenie wielu instytucji kontrolnych. Dotyczy to przede wszystkim przedsiębiorców. Nie sposób wyliczyć wszystkich organów uprawnionych do ich kontroli, warto jednak przywołać w tym momencie ich część. W pierwszej kolejności wymienić należy Najwyższą Izbę Kontroli, działającą na podstawie ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2015 r., poz. 1096), która kontroluje pod względem legalności i gospodarności m.in. działalność jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych (przedsiębiorców) w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki państwowe albo komunalne oraz wywiązują się z zobowiązań finansowanych na rzecz państwa, w szczególności w zakresie: po pierwsze – wykonywanych zadań zleconych lub powierzonych przez państwo albo samorząd terytorialny, po drugie – wykonywanych zamówień publicznych na rzecz państwa lub samorządu terytorialnego, po trzecie – organizowanych lub wykonywanych prac interwencyjnych albo robót publicznych, po czwarte – działań podejmowanych z udziałem państwa lub samorządu terytorialnego, korzystania z mienia państwowego lub samorządowego, w tym także ze środków przyznanych na podstawie umów międzynarodowych, po piąte – korzystania z indywidualnie przyznanej pomocy, poręczenia lub gwarancji, udzielonych przez państwo, samorząd terytorialny lub podmioty określone w ustawie z 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielonych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne (Dz.U. z 2015 r., poz. 657), po szóste – udzielania lub korzystania z pomocy podlegającej przepisom ustawy z 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2007 r., nr 59, poz. 404, ze zm.), po siódme – wykonywanych zadań z zakresu powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego, po ósme – wywiązywania się z zobowiązań, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej, z innych należności budżetowych, gospodarki pozabudżetowej i państwowych funduszy celowych oraz świadczeń pieniężnych na rzecz państwa wynikających ze stosunków cywilnoprawnych. Zakres

tej kontroli jest więc w znacznej części zbieżny z zakresem kontroli skarbowej, przede wszystkim w odniesieniu do kontroli wykonywanych zadań powierzonych przez państwo, działań podejmowanych z udziałem państwa oraz korzystania z mienia państwowego, korzystania z indywidualnie przyznanej pomocy przez państwo, udzielania lub korzystania z pomocy podlegającej przepisom ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, a także wywiązywania się z zobowiązań daninowych wobec państwa, państwowych funduszy celowych i samorządu terytorialnego. W tym ostatnim przypadku uprawnienia kontrolne przysługują znacznie szerszej grupie podmiotów. Zaliczyć do nich należy, obok organów podatkowych (administracji rządowej i samorządowej), organów służby celnej, które są właściwe w sprawach poszczególnych podatków, przede wszystkim Zakład Ubezpieczeń Społecznych, właściwy w sprawach kontroli prawidłowości naliczania i odprowadzania składek na ubezpieczenia zdrowotne i społeczne³⁹.

Poza zakresem kontroli skarbowej pozostają natomiast:

1. kontrola przestrzegania przepisów określających wymagania higieniczne i zdrowotne, realizowana przez Państwową Inspekcję Sanitarną (zob. art. 4 ust. 1 ustawy z 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej, Dz.U. z 2015 r., poz. 1412),
2. kontrola warunków transportu, przeładunku i przechowywania produktów leczniczych i wyrobów medycznych, kontrolowanie aptek i innych jednostek prowadzących obrót detaliczny i hurtowy produktami leczniczymi i wyrobami medycznymi, jakości leków recepturowych i aptecznych sporządzanych w aptekach, kontrolowanie właściwego oznakowania i reklamy produktów leczniczych oraz właściwego oznakowania wyrobów medycznych, czy też obrotu środkami odurzającymi oraz substancjami psychotropowymi, co należy do właściwości Państwowej Inspekcji Farmaceutycznej (zob. art. 109 ustawy z 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne, Dz.U. z 2008 r., nr 45, poz. 271, ze zm.),
3. kontrola weterynaryjna, realizowana przez organy Inspekcji Weterynaryjnej (zob. art. 3 ust. 2 ustawy z 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej, Dz.U. z 2015 r., poz. 1482),
4. kontrola jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych w produkcji i obrocie, eksporcie i imporcie, warunków ich składowania, wykonywana przez Inspekcję Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych (zob. art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy z 21 grudnia 2000 r. o jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, Dz.U. z 2015 r., poz. 678),
5. kontrola legalności i rzetelności działania przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w zakresie ochrony interesów i praw konsumentów

³⁹ Zob. art. 68 ust. 1 pkt 6 ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, Dz.U. z 2015 r., poz. 121, ze zm.

tów oraz interesów gospodarczych państwa, realizowana przez Inspekcję Handlową (zob. art. 1 ust. 1 i art. 3 ustawy z 15 grudnia 2000 r. o Inspekcji Handlowej, Dz.U. z 2014 r., poz. 148, ze zm.).

Do kontroli przedsiębiorców uprawnione są również regionalne izby obrachunkowe, działające na podstawie ustawy z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. z 2012 r., poz. 1113, ze zm.), które kontrolują – na podstawie kryteriów zgodności z prawem oraz zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym – m.in. przedsiębiorców w zakresie wykorzystania przez nich dotacji z budżetów jednostek samorządu terytorialnego (por. art. 1 ust. 2 pkt 7 i art. 5 ust. 1).

Podsumowanie

Kontrola skarbowa jest jednym z rodzajów kontroli państwowej, realizowana przez organy administracji rządowej podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych – Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Jej podstawowym celem jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Pozostałe cele określone przez ustawodawcę w art. 1 u.k.s. należy uznać za – w mniejszym lub większym stopniu – zawężające pole działania organów kontroli skarbowej, inspektorów i pozostałych pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej. Zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowym, zapobieganie i ujawnianie naruszeń prawa w obrocie towarowym z zagranicą oraz w zakresie wykorzystywania zajmowanego stanowiska dla osiągnięcia korzyści majątkowej, mieści się niewątpliwie w celu głównym, jakim jest ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Od strony przedmiotowej obejmuje ona zarówno kontrolę przestrzegania przepisów prawa daninowego, przede wszystkim podatkowego, jak również gospodarowania środkami publicznymi, przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej, audytu gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, gospodarowania mieniem państwowym, obrotu dewizowego, zapobiegania i ujawniania przestępstw tzw. płatnej protekcji popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych resortu finansów, czy też kontrolę oświadczeń majątkowych składanych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej, kontroli skarbowej oraz w Ministerstwie Finansów. Jej zakres przedmiotowy jest więc bardzo szeroki, najszerszy spośród wszystkich rodzajów kontroli realizowanych przez organy podległe ministrowi właściwemu

do spraw finansów publicznych, co oczywiście nie wyklucza w żaden sposób możliwości objęcia podmiotu jej podlegającego kontrolą również przez inny organ państwowy w zakresie jego właściwości rzeczowej. Kontrola skarbową nie zastępuje kontroli innych organów kontrolnych, lecz jest ich uzupełnieniem, co jest szczególnie widoczne w odniesieniu do organów kontrolnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Istnienie kontroli skarbowej w obecnym jej zakresie przedmiotowym budzi poważne wątpliwości zarówno w kontekście jej organizacji, jak i procedur kontrolnych stosowanych przez organy kontroli skarbowej. W pierwszym przypadku wątpliwości rodzą się ze względu na oparcie organizacji kontroli skarbowej na strukturach sięgających swymi korzeniami okresu międzywojennego. Obecny zakres kontroli skarbowej jest nie tylko szerszy od ówczesnego, ale – z uwagi na zmienione otoczenie społeczno-gospodarcze i polityczne – wprost odmienny. W odniesieniu do procedur kontrolnych zastrzeżenia budzi brak kompletnego uregulowania tej problematyki w ustawie o kontroli skarbowej, co powoduje konieczność stosowania odpowiednio przepisów ordynacji podatkowej, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz Kodeksu postępowania administracyjnego. W zasadzie w pełni w ustawie o kontroli skarbowej regulowane są procedury wywiadu skarbowego.