

KONSOLIDACJA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W POLSCE

Alina Klonowska

1. Wprowadzenie

O kształcie polityki podatkowej państwa decydują władze fiskalne, a komponenty ją tworzące to przede wszystkim system podatkowy rozumiany jako ogół podatków obowiązujących w danym państwie, organy odpowiedzialne za pobór należności publicznoprawnych oraz regulujące te obszary instytucje prawa podatkowego. Począwszy od tzw. łagodnej rewolucji podatkowej przeprowadzonej z początkiem lat 90-tych XX w., w kolejnych latach system podatkowy w Polsce dostosowywany był do standardów obowiązujących w Unii Europejskiej. Początkowo zatem przesłanką zmian była potrzeba dostosowania zasad opodatkowania do gospodarki rynkowej, a później standaryzacja norm. Wraz z upływem czasu i stopniowym kształtowaniu się świadomości podatkowej społeczeństwa wskazywano na coraz to liczniejsze słabości przyjętego systemu poboru danin publicznych. Nie tylko odbiór społeczny był w tym względzie negatywny, władze także przyznawały, że zmiany w obowiązujących zasadach są konieczne z uwagi na nie tylko niski poziom ściągłości podatków i wzrost skali popełniania oszustw podatkowych, widoczny szczególnie w odniesieniu do podatku od towarów i usług (VAT), ale także z uwagi na zmieniające się warunki gospodarowania.

Jak pokazuje praktyka, władze fiskalne nie ustawały w wysiłkach, dążąc do zmodernizowania systemu. Szczególnie widoczne jest to w ostatnim czasie. Dowodem tego jest dokument Ministerstwa Finansów zatytułowany „Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017” i stopniowe wdrażanie nowych rozwiązań do obowiązującego systemu. W dokumencie tym podkreślono, że niezwykle istotnym czynnikiem mającym wpływ na skuteczność administracji podatkowej jest struktura jej organizacji, która musi nadążać za zmieniającą się rzeczywistością gospodarczą. Wyrazem tego jest rozpoczęty proces konsolidacji administracji skarbowej¹.

Celem artykułu jest zatem przybliżenie istoty konsolidacji organów skarbowych oraz przedstawienie zmian, jakie będą zachodzić w związku z uchwaleniem ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej.

2. Zarys ewolucji struktury organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce

Początki kształtowania się struktur administracji skarbowej w Polsce sięgają końca XIV w. Jednakże pierwowzór obecnie funkcjonującej administracji skarbowej wprowadziła ustawa z 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych², która począwszy od 1926 r. objęła zakresem obowiązywania cały kraj. Zgodnie z tą ustawą zarząd skarbowy sprawowany był w ramach tzw. trójstopniowego modelu organizacji administracji skarbowej, w której skład wchodziło: Ministerstwo Skarbu, izby skarbowe, urzędy skarbowe (w tym także tzw. kasy skarbowe³), a także regulowane przez odrębne przepisy – urzędy celne.

W latach 1931-1932 miała miejsce pierwsza konsolidacja służb skarbowych polegająca na reorganizacji kas skarbowych. Zadania re-

1 Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność administracji podatkowej w latach 2014-2017, www.mf.gov.pl/documents/764034/1161625/pakiet_dzialan_podatkowych.doc, s. 1.

2 Ustawa z dnia 31 lipca 1919 r. o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych, Dz. Pr. P. P. 1919, nr 65, poz. 391.

3 Kasy skarbowe odpowiedzialne były za pobór, przechowywanie i wydawanie środków budżetowych i niebudżetowych. Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 r., Izba Skarbowa w Warszawie, s. 7.

alizowane przez kasy skarbowe, które pierwotnie podporządkowano izbom skarbowym, zostały włączone do zakresu zadań urzędów skarbowych do spraw podatków⁴.

Ostateczny kształt organizacji administracji skarbowej⁵ nakreślił Minister Skarbu w swym rozporządzeniu w 1939 r. Składały się na nią: izby skarbowe, urzędy skarbowe oraz organy wykonawcze władz skarbowych (ochrona skarbową i kontrola skarbową).

Natomiast w 1945 r. dekretem Prezydium Krajowej Rady Narodowej wprowadzono dwuinstancyjny model aparatu skarbowego. Organami administracji skarbowej były: izby skarbowe i izby akcyzowo – celne (II instancja) oraz podporządkowane im urzędy skarbowe i urzędy rewizyjne oraz urzędy akcyzowe i urzędy celne (I instancja). Do organów wykonawczych władz skarbowych zaliczono również inspektoraty karno-skarbowe i podległe im brygady karno-skarbowe⁶. W kolejnych pięciu latach zlikwidowano izby akcyzowo-celne oraz wyodrębniono administrację celną z administracji podatkowej. W miejsce inspektorów skarbowych wprowadzono kontrolę akcyzową oraz ochronę skarbową. Następnie, zniesiono odrębność organizacyjną rejonów kontroli skarbowej, urzędów akcyzowych i urzędów rewizyjnych, włączając zakres ich działania do urzędów skarbowych⁷.

Znaczące zmiany w strukturze organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce przeprowadzono w 1950 r. i w latach kolejnych. Przekształcono bowiem urząd Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów. Przez co najmniej 20 kolejnych lat zadania realizowane przez dotychczasowe struktury administracji skarbowej przejęły wydziały finansowe prezydium rad narodowych, a następnie okręgowe zarządy dochodów państwa i kontroli państwowej jako organy Ministra Finansów, całkowicie niezależne od terenowych organów administracji państwowej⁸. W tym

4 *Ibidem*, s. 5.

5 Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych i podległych im urzędów i organów wykonawczych, Dz.U. Nr 18, poz. 118.

6 Dekret z dnia 11 kwietnia 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych, Dz.U. Nr 12, poz. 64.

7 Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 r., Izba Skarbową w Warszawie, s. 13, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/928318/historia_administracji_skarbowej

8 Ustawa z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów, Dz.U. Nr 10, poz. 101 oraz ustawa z dnia 28 maja 1975 r. o dwustopniowym podziale administracyjnym Państwa oraz o zmianie ustawy o radach narodowych, Dz.U. Nr 16, poz. 91.

miejscu należy podkreślić, że działalność organów administracji celnej regulowała w tym okresie ustawa z 1961 r., która następnie w 1975 r. została uchylona przez ustawę Prawo celne. Organy celne podlegały pośrednio Ministrowi Handlu Zagranicznego⁹.

Dopiero w 1982 r. rozpoczął się w Polsce proces tworzenia nowoczesnego systemu podatkowego dostosowanego do zasad gospodarki wolnorynkowej. Wtedy także dostrzeżono potrzebę utworzenia administracji podatkowej. Jak napisał K. Teszner, ten rok okazał się być przełomowym dla ukształtowania modelu organizacyjno-funkcjonalnego administracji podatkowej. Uchwalono bowiem ustawę o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych¹⁰. Artykuł 9 tej ustawy stanowi o utworzeniu urzędów i izb skarbowych jako organów administracji państwowej podległych Ministrowi Finansów oraz o zakresie ich działania¹¹. Ustawa położyła kres działalności okręgowych zarządów dochodów państwa i kontroli finansowej.

W 1989 r. zmiany w systemie wprowadziła ustawa normująca prawo celne, która stanowiła, że centralnym organem administracji państwowej w sprawach celnych jest Prezes Głównego Urzędu Cei nadzorowany przez Ministra Finansów¹².

Kolejny ważny etap w procesie formowania się struktur administracji skarbowej przypada na okres transformacji ustrojowej i gospodarczej. Po reaktywacji samorządu terytorialnego w 1990 r., w administracji podatkowej powstały dwa pionierzy organów podatkowych: państwowy (urzędy skarbowe, izby skarbowe i podatkowe komisje odwoławcze) i samorządowy (wójt, burmistrz lub prezydent oraz kolegium odwoławcze przy sejmiku)¹³.

Natomiast wyrazem dążeń do wzmocnienia systemu kontroli finansowej było przywrócenie w 1992 r.¹⁴ instytucji kontroli skarbowej, która w 1951 r. została formalnie zlikwidowana.¹⁵ Stanowiła bowiem wtedy

9 Ustawa z dnia 14 lipca 1961 r. – Prawo celne, Dz.U. Nr 33, poz. 166 oraz ustawa z dnia 26 marca 1975 r. – Prawo celne, Dz.U. Nr 10, poz. 56.

10 K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 139.

11 Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. Nr 45, poz. 289.

12 Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, tekst jedn. Dz.U. Nr 75, poz. 445.

13 K. Teszner, *Administracja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 145.

14 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. Nr 100, poz. 442.

15 J. Kulicki, *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Warszawa 2014, s. 63.

szczególny rodzaj kontroli podatkowej. Organami kontroli został Minister Finansów jako naczelny organ kontroli skarbowej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej bezpośrednio podległy Ministrowi Finansów oraz inspektorzy kontroli skarbowej. Nastąpiło więc instytucjonalne rozdzielenie kontroli skarbowej od kontroli podatkowej.

W 1996 r. w ustawie o urzędach i izbach skarbowych przewidziano, że w przypadku wybranych kategorii podatników, tj. bank, podatkowa grupa kapitałowa czy zakład ubezpieczeń, istnieje możliwość odstąpienia od właściwości miejscowej i rzeczowej organów administracji skarbowej. Od tamtego czasu podatników tych obsługują tzw. wyspecjalizowane organy podatkowe¹⁶.

Status organów podatkowych na nowo określono w uchwalonej w 1997 r. ustawie Ordynacja podatkowa. Do organów tych zaliczono Ministra Finansów, urzędy skarbowe, a także wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) oraz izby skarbowe i samorządowe kolegia odwoławcze¹⁷. Niestety, ustawa nie regulowała w sposób kompleksowy kwestii organów podatkowych (nie obejmowała swym zakresem organów kontroli skarbowej), a także spraw proceduralnych związanych ze stosowaniem prawa podatkowego przez te organy. Negatywnie oceniano również pozostawienie możliwości stosowania w postępowaniu podatkowym niektórych przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. Stąd też kolejne lata to przede wszystkim okres licznych nowelizacji tego aktu¹⁸. Należy podkreślić, że w 1997 r. uchwalono pierwszy kodeks celny.

Nieudaną próbę konsolidacji służb skarbowych przeprowadzono w 2003 r. kiedy to uchwalono tzw. ustawę konsolidacyjną. Powstały Wojewódzkie Kolegia Skarbowe¹⁹, które jako instytucjonalnie wyodrębnione organy były odpowiedzią na potrzebę usprawnienia działań podejmowanych przez organy podatkowe, organy kontroli skarbowej

16 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. Nr 106, poz. 489.

17 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926.

18 Akt ten nowelizowany był ponad 80 razy.

19 Ustawa z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Dz.U. Nr 137, poz. 1302 ze zm.

i organy celne. W 2007 r. zostały zlikwidowane. Władze uznały bowiem, że jednostki te nie osiągnęły zakładanej skuteczności.²⁰

Zgodnie z obowiązującym obecnie prawem odpowiedzialną za administrację danin publicznych jest administracja skarbowa²¹, która podlega Ministrowi Finansów i są to ²²:

- Generalny Inspektor Informacji Finansowej;
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej;
- Szef Służby Celnej;
- dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych;
- dyrektorzy izb celnych i naczelnicy urzędów celnych;
- dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej.

W 2015 r. w związku z uchwaleniem przepisów ustawy o administracji podatkowej, która zacznie obowiązywać począwszy od 1 stycznia 2017 r., utraci moc wspomniana już ustawa z 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych. Nowa ustawa przewiduje utrzymanie zasady, że wybrane podmioty będą obsługiwane przez wspomniane już wyspecjalizowane organy podatkowe. Ponadto, wyrazem dążeń do wsparcia podatników w prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych w ustawie zawarto zapisy, które stanowią o działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z nowymi regulacjami organami administracji podatkowej są²³:

- minister właściwy do spraw finansów publicznych;
- dyrektor izby skarbowej;
- dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej;
- naczelnik urzędu skarbowego.

20 Utworzenie wojewódzkich kolegiów skarbowych oraz zmiana niektórych ustaw, „Doradca Podatnika” 2003, nr 33, <http://www.e-podatnik.pl>

21 J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014, s. 31.

22 Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów, Dz.U. z 2015 r., poz. 1900.

23 Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, Dz.U. z 2015 r. poz. 1269.

3. Cele i przesłanki reformy administracji skarbowej w Polsce

Jak dotychczas administracja skarbowa w Polsce przeszła długą drogę przemian organizacyjnych. Potrzeba ponownej jej restrukturyzacji wymuszona została licznymi przesłankami. Współcześnie jedną z nich jest bez wątpienia dążenie do stworzenia prospołecznej administracji. Wrazem tego jest stworzenie Krajowej Administracji Skarbowej. W uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) z dnia 31 maja 2016 r. wskazywano, że zasadniczo zamierzeniem jest optymalizacja poboru danin publicznych oraz pełna realizacja założonych celów fiskalnych. Natomiast, w ujęciu szczegółowym, o potrzebie reorganizacji struktur administracji skarbowej stanowiło nieoptymalne wykorzystanie kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych spowodowane rozproszeniem i powielaniem zadań związanych z poborem należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb²⁴.

Kolejną przesłanką dokonania zmian w tym obszarze było powstawanie różnic proceduralnych wynikających z odmiennych regulacji prawnych w odniesieniu do kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe i celne. Zgodnie z obowiązującymi procedurami poszczególne organy powołane zostały m. in. do prowadzenia czynności w zakresie postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających oraz postępowania kontrolnego i kontroli celnej. Ustawy regulujące sposób przeprowadzania tych czynności to m.in.: ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, ordynacja podatkowa, ustawa o kontroli skarbowej oraz ustawa o służbie celnej. Z aktów tych wynika, że podejmowane czynności służą realizacji różnych celów. I tak, kontrola skarbowa podejmowana jest w celu ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienia skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatko-

24 Projekt ustawy z dnia 31 maja 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z uzasadnieniem, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=8&Kol=D&Typ=UST>

wego, podczas gdy postępowanie podatkowe podejmowane jest w celu wymiaru podatku. Natomiast czynności sprawdzające dokonywane są po to, aby sprawdzić terminowość składania deklaracji podatkowych oraz ich formalną poprawność. Weryfikowana jest również terminowość wpłacania zadeklarowanych podatków, a także ustalany jest stan faktyczny w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi przez podatnika dokumentami²⁵. Z analizy przepisów proceduralnego prawa podatkowego wynika, że niektóre z aspektów prowadzonych postępowań mogą być regulowane także w innym akcie prawa aniżeli źródłowy. Do postępowania w sprawach celnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 12 ustawy o służbie celnej, ale także przepisy działu IV ustawy Ordynacja podatkowa²⁶. Natomiast z ustawy o kontroli skarbowej wynika, że do wszczęcia postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio art. 282b i art. 282c ustawy Ordynacja podatkowa²⁷. W opinii podatników wymienione rodzaje procedur podatkowych traktowane są jako kontrola podatkowa, podczas gdy postępowanie w sprawach podatkowych związane jest z różnymi zasadami jego przeprowadzania. Często korzystnymi dla podatnika, np. dotyczącymi ograniczonego czasu trwania kontroli podatkowej. Brak wiedzy w tym zakresie może skutkować niekorzystnym dla podatnika rozstrzygnięciem w jego sprawie.

Niski stopień ściągłości należnych zobowiązań podatkowych to również słaba strona obowiązującego systemu, niemalże na stałe do niego przypisana. Świadczą o tym dane dotyczące nie tylko rosnących rozmiarów luki podatkowej²⁸, ale także kwoty zaległości podatkowych²⁹. O problemach w skutecznym poborze należności podatkowych dowodzi również zmniejszająca się niemalże systematycznie, począwszy od 2007 r., wysokość dochodów podatkowych liczonych w relacji do PKB³⁰. O niskiej skuteczności władz fiskalnych w zakresie poboru podat-

25 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 137, poz. 926.

26 Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, Dz.U. Nr 68, poz. 622.

27 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, tekst jedn. Dz.U. 1991 Nr 100, poz. 442.

28 Wpływ wprowadzenia mechanizmu reverse charge na dochody budżetowe z VAT, http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k8/komisje/2014/kbfp/materialy/igmnir_129_11_14.pdf, s. 6.

29 Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata, www.mf.gov.pl

30 Raport, Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/5123644/20160407_GCNP_raport_szara_strefa.pdf, s. 10.

ków traktują raporty NIK, Międzynarodowego Funduszu Walutowego, a także informacje płynące z zaleceń Komisji Europejskiej³¹.

Długotrwale utrzymującym się problemem są ponadto wysokie koszty poboru podatków. Dane pochodzące z bazy OECD pokazują, że koszty administracyjne (nie uwzględniając składek na ubezpieczenie społeczne i podatku akcyzowego) liczone w relacji do dochodów netto w Polsce w latach 2005-2013 utrzymywały się na stosunkowo wysokim poziomie, bo wynoszącym w tym okresie średnio rocznie 1,69%. W krajach takich jak Cypr i Luksemburg koszty te nie przekraczały 1%. W przypadku Francji było to zaledwie 1,05%, a Czech 1,19%³².

Zakłada się zatem, że rozwiązania zaproponowane w nowej ustawie pozwolą na zorganizowanie sprawnego aparatu wykonawczego odpowiedzialnego za wymiar, pobór i kontrolę danin publicznych oraz zapewnienie bezpieczeństwa finansowego Skarbu Państwa. Wprowadzenie projektowanej zmiany modelu służb celno-skarbowych zredukuje koszty funkcjonowania podległych Ministrowi Finansów służb oraz spowoduje większą efektywność w kontrybucji danin publicznych. Ponadto nastąpi uregulowanie procedur kontrolnych, a także wzmocnienie pozycji organów w toku kontroli poprzez rozszerzenie ich uprawnień oraz wyposażenie ich w lepsze narzędzia prawne. Ustalenie jednolitych procedur kontroli spowoduje, że podmioty kontrolowane przez różne organy kontrolne poddawane będą jednakowym obowiązkom oraz będą dysponowały jednakowymi uprawnieniami. Przyjęcie proponowanych rozwiązań pozwoli ponadto na funkcjonowanie w systemie prawnym odrębnych procedur dla podatników wywiązujących się ze swoich obowiązków tj. postępowania sprawdzającego oraz bardziej rygorystycznych zasad, tj. kontroli celno-skarbowej, wymierzonych w oszustwa i przestępczość podatkową³³.

31 Zalecenie Rady w sprawie krajowego programu reform Polski na 2016 r. oraz zawierające opinię Rady na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na 2016 r., http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/csr2016_poland_pl.pdf, Raport, Administracja Podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, http://www.mf.gov.pl/documents/764034/3224234/20150505_Raport_MFW_PL.pdf

32 <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/database/>

33 Projekt ustawy z dnia 31 maja 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z uzasadnieniem, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=8&Kol=D&Typ=UST>, 20 czerwca 2016 r.

4. Krajowa Administracja Skarbowa jako wyspecjalizowana administracja rządowa

Prace nad modernizacją struktury organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce rozpoczęto już w 2006 r. Jak pisze E. Ruśkowski i W. Stachurski, projekt ustawy konsolidującej organy skarbowe przygotowano w 2007 r. Jednakże nie został on podjęty przez nowy rząd³⁴. Kilka lat później ponownie pochylono się nad ustawą o krajowej administracji skarbowej. W dniu 3 czerwca 2016 r. poselski projekt tejże ustawy został skierowany do opinii organizacji samorządowych. Natomiast 21 września br. odbyło się jej pierwsze czytanie w Sejmie.

Zakłada się, że ustawa o KAS wejdzie w życie od 1 stycznia 2017 r. Z projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. wynika, że ustawodawca uregulował w niej kwestie związane z zadaniami, organami i organizacją KAS, a także formy realizacji niektórych zadań oraz szczególne uprawnienia organów KAS i funkcjonariuszy. W ustawie określono również warunki pracy i pełnienia służby oraz zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy.

W ogólnym ujęciu powołanie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) związane jest z zastąpieniem obecnie funkcjonującej administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej administracją skonsolidowaną. Nowe organy będą podporządkowane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Celem KAS będzie zatem wykonywanie zadań z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrona interesów Skarbu Państwa oraz obszaru celnego Unii Europejskiej. Dodatkowo także nowe struktury będą dążyć do zapewnienia obsługi i wsparcia podatnikowi, płatnikowi i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych³⁵.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przeczytać można, że konsolidacja przeprowadzona zosta-

34 E. Ruśkowski, W. Stachurski, *Kontrola skarbowa i jej funkcje*, [w:] J. Głuchowski (red.), C. Kosikowski (red.), J. Szołno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju*, Lublin 2008, s. 467.

35 Projekt ustawy z dnia 31 maja 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej z uzasadnieniem, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=PROJNOWEUST&NrKadencji=8&Kol=D&Typ=UST>, 20 czerwca 2016 r.

nie w dwóch obszarach: przedmiotowym i podmiotowym. Integracja przedmiotowa obejmuje departamenty na poziomie centralnym w Ministerstwie Finansów. Z kolei konsolidacja podmiotowa dotyczy poziomu regionalnego i lokalnego. Przeprowadzona zostanie w odniesieniu do izb i urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowej oraz izb i urzędów celnych.

Zgodnie z nową strukturą organizacyjną do organów administracji skarbowej zaliczany jest³⁶:

- Minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiedzialny za całość prowadzonej polityki podatkowej. W swych rozporządzeniach będzie on określał czteroletnie kierunki działania KAS, cele oraz wskaźniki ich pomiaru, a także zasady raportowania. Natomiast w drodze zarządzenia wskazywać będzie podstawy do przygotowania przez Szefa KAS rocznych kierunków działania i rozwoju KAS oraz zasad ich raportowania.
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, bezpośrednio podległy Ministrowi Finansów. Osoba na tym stanowisku będzie pełnić wiodącą rolę z punktu widzenia realizacji zadań KAS na obszarze całego kraju. Powoływany przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek Ministra Finansów, będzie realizował zadania, które obecnie wykonuje Szef Służby Celnej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Generalny Inspektor Informacji Finansowej, a także Minister do spraw finansów publicznych, w zakresie w jakim nadzoruje on administrację podatkową. Szef KAS będzie zobowiązany do corocznego określania podstawowych kierunków działania i rozwoju nowych struktur, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady raportowania w przedmiotowym zakresie przez dyrektorów izb administracji podatkowej. Ponadto Szef KAS w drodze zarządzenia będzie mógł tworzyć organy opiniodawczo-doradcze w sprawach należących do zadań KAS.
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej będzie organem podatkowym w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Powyższe zadanie

36 *Ibidem.*

w obecnym stanie prawnym wykonywał Minister Finansów za pośrednictwem Biur Krajowej Informacji Podatkowej. Organ ten będzie również odpowiedzialny za prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego. Ustawodawca zakłada, że przy pomocy Krajowej Informacji Skarbowej dyrektor wykonywać będzie zadania na obszarze całego kraju.

Pozostałe, niżej wymienione organy KAS powstały w konsekwencji przeprowadzonej konsolidacji. Zadania i kompetencje odrębnie i samodzielnie funkcjonujących obecnie dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych przejmą dyrektorzy izb administracji skarbowej, natomiast zadania i funkcje naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego i dyrektora urzędu kontroli skarbowej przejmą zgodnie z określonymi w projekcie ustawy zadaniami – naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celno-skarbowego.

- Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wykonywać będzie swoje zadania przy pomocy izby administracji skarbowej. Będzie organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego. Część wymienionych w ustawie o KAS zadań stanowi powtórzenie głównych zadań wykonywanych obecnie przez dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych. Wymienić należy: nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, a także rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach. Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej będzie ponadto należało wykonywanie czynności audytowych wykonywanych obecnie przez służbę celną oraz w ramach kontroli skarbowej.
- Naczelnik Urzędu Skarbowego wykonywać będzie zadania związane z szeroko pojętym poborem danin, które dotychczas wykonywane były przez naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora izby celnej oraz naczelnika urzędu celnego.

Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego wykonywać będzie nowy rodzaj kontroli, tj. kontrolę celno-skarbową na terytorium całego kraju, niezależnie od siedziby kontrolowanego. Stanowi to odzwierciedlenie zadań wykonywanych obecnie przez administrację skarbową i celną. Istotą funkcjonowania tego organu będzie przede wszystkim wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na dużą skalę. Organ ten, będzie uprawniony do prowadzenia samodzielnych postępowań karnych.

Z preambuły do projektu ustawy o KAS wynika, że nowe organy będą realizować zadania i funkcje przede wszystkim organów podatkowych, celnych oraz organów egzekucyjnych, a także finansowych organów postępowania przygotowawczego (tj. takich organów, które uprawnione są do samodzielnego wnoszenia aktu oskarżenia i popierania go przed sądem). Zmiany, jakie wprowadza ustawa, obejmują zatem nie tylko strukturę organów, ale także procedury przeprowadzania postępowań w sprawach podatkowych i celnych. Projektowana ustawa wskazuje, że organy nowej administracji mogą wykonywać³⁷:

- kontrolę celno-skarbową,
- audyt,
- czynności audytowe,
- urzędowe sprawdzenie.

Dział V ustawy o KAS stanowi również o szczególnych uprawnieniach organów KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Wymienione czynności regulować będą także niektóre przepisy Ordynacji podatkowej.

Jak uprzednio wspomniano, zgodnie z nowymi procedurami, kontrola celno-skarbowa stanowi rodzaj tzw. twardej procedury, stosowanej w przypadku czynów zabronionych o wysokim ciężarze gatunkowym. Zakres przedmiotowy tej kontroli wynika z regulacji zawartych w ustawie o kontroli skarbowej oraz w ustawie o Służbie Celnej. Jednym z zasadniczych celów tej kontroli będzie sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości ob-

37 Preambuła do projektu ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej z dnia 31 maja 2016 r., s. 49.

liczenia i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. W odniesieniu do pozostałych przypadków przeprowadzana będzie kontrola podatkowa regulowana przez przepisy Ordynacji podatkowej.

Audyt, dotychczas regulowany przez przepisy ustawy o kontroli skarbowej, objęty został ustawą o KAS. Zgodnie z nowym rozwiązaniem audyt przeprowadzany będzie przez Szefa KAS oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w zakresie gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).

Ustawa o KAS swym zakresem objęła również czynności audytowe, jak dotąd normowane w ustawie o Służbie Celnej. Organy uprawnione do prowadzenia tych czynności to dyrektorzy izb administracji skarbowej, którzy są zobowiązani do ustalenia, czy podmiot występujący z wnioskiem o wydanie pozwolenia (głównie na potrzeby uzyskania ułatwień w prowadzeniu działalności gospodarczej w zakresie obrotu towarowego z zagranicą) spełnia wymagane prawem warunki, a następnie monitorowanie ich spełnienia po wydaniu pozwolenia.

Urzędowe sprawdzenie ma na celu ustalenie, czy w miejscu prowadzenia działalności podlegającej kontroli są zapewnione warunki i środki do sprawnego przeprowadzenia kontroli. Organem uprawnionym do prowadzenia urzędowego sprawdzenia jest właściwy naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Aby skutecznie wypełniać zadania, w tym w szczególności zapobiegać i zwalczać oszustwa podatkowe i celne, ustawodawca przewidział także przekazanie szczególnych uprawnień organom KAS oraz funkcjonariuszom. Szerokie uprawnienia zostały przeniesione z ustawy o kontroli skarbowej i obejmują m.in.: wykonywanie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym prowadzenie obserwacji, stosowanie kontroli operacyjnej oraz pozyskiwanie danych telekomunikacyjnych.

5. Podsumowanie

Jak pisał B. Markowski, nowoczesne państwo, aby móc realizować swoje zadania, wykorzystuje odpowiednie organy, które składają się

na administrację państwową³⁸. Stosownie do charakteru tych zadań, dbałość o zaspokojenie popytu państwa na pieniądź leży w gestii szeroko rozumianej administracji skarbowej. W potocznym ujęciu administracja skarbowa określana jest mianem aparatu skarbowego, do którego zaliczane są zarówno organy podatkowe, celne, jak i organy kontroli skarbowej. Obecnie działania wymienionych instytucji podporządkowane są różnym regulacjom prawnym³⁹. To sprawia, że ich organizację charakteryzuje wiele ułomności, które w ostateczności prowadzą do niskiej skuteczności i efektywności działania. Wśród słabych stron należy wskazać na odrębne kierunki rozwoju, cele strategiczne i mierniki, które znajdują swój wyraz w opracowywanych przez te organy strategiach, a także powielanie zadań oraz stosowanie niezależnych od siebie rozwiązań informatycznych.

Uchwalenie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej rozpoczęło nowy etap w formowaniu nowoczesnych struktur administracji odpowiedzialnej za pobór danin publicznych. Tak daleko posunięta reorganizacja budzi nie tylko zainteresowanie, ale przede wszystkim niepewność wśród przedsiębiorców, a także władz fiskalnych co do efektów wdrażanych zmian. Tym bardziej że słowa krytyki w tej sprawie wyraził nie tylko Sąd Najwyższy. Wskazał on bowiem niejasny podział stanowisk w ramach służb celno-skarbowych. Wątpliwości rodzi bowiem to, że w projekcie ustawy nie przewidziano wyodrębnionej i hierarchicznie uporządkowanej struktury organizacyjnej tych służb⁴⁰.

38 B. Markowski, *Administracja skarbowa w Polsce*, Warszawa 1931, s. 8.

39 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, Dz.U. z 2015 r. poz. 553 ze zm., regulująca zasady przeprowadzania kontroli przez urzędy kontroli skarbowej, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., normująca zasady przeprowadzania kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, a także kontroli prowadzonej przez organy celne. Uzasadnienie do projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z maja 2016 r.

40 Opinia Sądu Najwyższego Rzeczypospolitej Polskiej, Biuro Studiów i Analiz, BSA111-021-269-270/16.