Białostockie Studia Prawnicze
2019 vol. 24 nr 3

DOI: 10.15290/bsp.2019.24.03.01

Andrzej Melezini
Państwowa Wyższa Szkoła Informatyki
i Przedsiębiorczości w Łomży
amalezini@pwsip.edu.pl
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0002-8639-3030

Received: 14.11.2019
Accepted: 9.04.2019

Krzysztof Teszner
Uniwersytet w Białymstoku
k.teszner@uwb.edu.pl
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0002-7398-582X

Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne

Customs and Tax Control – Selected Political and Procedural Aspects

Abstract: The effect of the modernization of the public finance administration, which consists of the consolidation of the previous organizational structures of the tax, customs and control administration, was the establishment of The National Revenue Administration from 1 March 2017. The authors focus on the presentation and assessment of selected legal elements of customs and tax control, characterizing and distinguishing it from other applicable procedures for monitoring the performance of obliged entities due to public law, in particular tax control – regulated by the provisions of Section VI of the Tax Ordinance and control of entrepreneurs – regulated by the rules included in Chapter 5 of the Act – Entrepreneurs' Law. The authors emphasize that customs and tax control is a procedure that uses not only typical legal instruments known to administrative law, but also instruments specific to the operations of the police and intelligence agencies. It is also worth noting that this is not a control procedure that could be applied by heads of tax offices, in whose jurisdiction the right to conduct tax inspections and audits lies. On the one hand, the authors point to the autonomy of the newly established control procedure, and on the other, they note the dualism of control procedures focusing on the verification of the same subject areas.
Keywords: control, tax administration, tax body, tax proceedings
Słowa kluczowe: kontrola, administracja skarbowa, organ podatkowy, postępowanie podatkowe

1. Wprowadzenie

W ostatnich latach poważnym wyzwaniem stojącym przed prawodawcą jest zapewnienie rzetelności i sprawności w działaniu instytucji publicznych. Wynika ono

z preambuły ustawy zasadniczej i nabiera rangi zasady konstytucyjnej. Kształtując regulacje w obszarze prawa daninowego, rzetelność i sprawność działania administracji finansów publicznych można osiągnąć planując w sposób przemyślany optymalizację jej struktur, właściwy rozdział zadań między poszczególnymi podmiotami tej administracji publicznej, tak by uniknąć krzyżowania się zadań i powielania kompetencji, czy wreszcie przez wprowadzenie przejrzystych rozwiązań proceduralnych, w tym także procedur kontrolnych.[1] Ostatni z wymienionych obszarów regulacji jest szczególnie istotny w kontekście konieczności eliminowania zjawiska zorganizowanej przestępczości podatkowej oraz wyłudzeń skarbowych.

Efektem modernizacji administracji finansów publicznych, polegającej na konsolidacji dotychczasowych pionów organizacyjnych administracji podatkowej, celnej oraz kontrolnej, było utworzenie od 1 marca 2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej[2], a w jej ramach wyodrębnienie Służby Celno-Skarbowej, tj. jednolitej i umundurowanej formacji, którą tworzą funkcjonariusze (art. 1 ust. 3 u.k.a.s.). Wraz z jej utworzeniem niezbędne stało się stworzenie nowej skonsolidowanej procedury kontrolnej, której specyfika obejmowałaby charakterystyczne narzędzia prawne zastrzeżone dotychczas do stosowania przez organy celne, skarbowe i podatkowe. Tworząc kontrolę celno-skarbową bazowano więc na doświadczeniach organów celnych, skarbowych i podatkowych stosujących dedykowane im procedury kontrolne.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie oraz ocena wybranych elementów prawnej konstrukcji kontroli celno-skarbowej, charakteryzujących i wyróżniających ją spośród innych obowiązujących procedur kontroli wywiązywania się podmiotów zobowiązanych z tytułu należności publicznoprawnych, w szczególności kontroli podatkowej – regulowanej przepisami Działu VI Ordynacji podatkowej[3] oraz kontroli przedsiębiorców – normowanej przepisami ujętymi w Rozdz. 5 ustawy – Prawo przedsiębiorców.[4]

1 K. Teszner, M. Wincenciak, P. Pietrasz, Nowe tendencje w procedurach kontrolnych na przykładzie kontroli celno-skarbowej, (w:) J. Jagielski (red.), M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne dziś i jutro, Warszawa 2018, s. 232.

2 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.) – dalej powoływana jako u.k.a.s.

3 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) – dalej powoływana jako o.p.

4 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646) – dalej powoływana jako u.p.p.

2. Istota kontroli celno-skarbowej i jej miejsce w systemie kontroli administracji

Umiejscawiając kontrolę celno-skarbową w prawnym systemie kontroli administracji publicznej[5] należy stwierdzić, że jest to kontrola sprawowana przez administrację „na zewnątrz" administracji, co oznacza, że potencjalnym obiektem kontroli są przede wszystkim podmioty, na których ciążą obowiązki publicznoprawne wynikające z przepisów prawa podatkowego i celnego, choć zakres tej kontroli został określony znacznie szerzej, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania.[6] Uwzględniając znane podziały, należałoby uznać kontrolę celno-skarbową za kontrolę zewnętrzną, problemową, bezpośrednią, podejmowaną z urzędu, zawodową. Zważając natomiast, że kontrola celno-skarbowa jest wykonywana przez Służbę Celno-Skarbową w ściśle określonym zakresie, niejednokrotnie tożsamym z funkcjami kontrolnymi inspekcji (Inspekcja Transportu Drogowego, Inspekcja Weterynaryjna) czy straży (Straż Graniczna), należy zaliczyć ją do kontroli specjalistycznej, licząc się z intencją prawodawcy, który określił KAS mianem wyspecjalizowanej administracji rządowej (art. 1 ust. 2 u.k.a.s.).

Kontrola celno-skarbowa jest narzędziem proceduralnym, do którego stosowania uprawniony jest naczelnik urzędu celno-skarbowego w celu realizacji zadań określonych w ustawie o KAS. Pod względem przedmiotowym jest stosowana do prowadzenia czynności kontrolnych w zakresie weryfikacji przestrzegania przepisów prawa podatkowego, celnego, dewizowego, regulujących urządzanie i prowadzenie gier hazardowych, posiadania automatów do gier hazardowych oraz przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu[7]. Należy podkreślić, że kontrola celno-skarbowa jest procedurą wykorzystującą nie tylko typowe instrumenty prawne znane prawu administracyjnemu, ale także charakterystyczne dla działania Policji i formacji wywiadowczych. Uprawnionymi do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej są wyłącznie funkcjonariusze, jak i pracownicy urzędów celno-skarbowych. Nie jest to procedura kontrolna, która mogłaby być stosowana przez naczelników urzędów skarbowych, w których gestii leży uprawnienie do prowadzenie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej[8].

Nawiązując do definicji postępowania kontrolnego z ustawy o kontroli skarbowej[9], kontrolę celno-skarbową należy zdefiniować jako szczególnego rodzaju pro-

5 Zob. J. Jagielski, Kontrola administracji publicznej, Warszawa 2007, s. 78 i n.

6 Zob. art. 54 ust. 1 i 2 u.k.a.s.

7 A. Melezini, Uwagi do zakresu kontroli celno-skarbowej, „Procedury Administracyjne i Podatkowe" 2017, nr 1, s. 16.

8 M. Ciecierski, A. Melezini (red.), A. Mudrecki, G. Musolf, T. Nowak, R. Bucholski, K. Teszner (red.), I. Wołczak-Ciecierska, Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz, Warszawa 2018, s. 235 i n.

9 J. Kulicki, Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia, Warszawa 2004, s. 10.

cedurę administracyjną o charakterze policyjnym, a także regulowany przepisami ustawy ciąg czynności podejmowanych przez jej uczestników, zapoczątkowany upoważnieniem organu celno-skarbowego, a kończący się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo w formie wyniku kontroli lub protokołu. Powyższe nawiązanie do procedury postępowania kontrolnego wynika z uzasadnienia do projektu przepisów wprowadzających ustawę o KAS, gdzie charakter kontroli celno-skarbowej projektodawca wiąże z zastąpionym od 1.03.2017 r. postępowaniem kontrolnym[10]. Już sama nazwa procedury kontrolnej świadczy o jej specyficznym i kumulatywnym charakterze przedmiotowym, który obejmuje swym zakresem przede wszystkim tematykę celno-skarbową, co zresztą potwierdza zakres wyznaczeń kontrolnych, o którym mowa w art. 54 u KAS. Nowe narzędzie kontrolne to również nowatorskie standardy proceduralne, które z uwagi na specyfikę kontroli i jej szczególny charakter, nastawiony na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, przy stosowaniu w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, odmiennie od dotychczasowych rozwiązań kształtują prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych przy zauważalnym ustawowym zróżnicowaniu instrumentów prawnych ukierunkowanych na skuteczne i szybkie przeprowadzenie czynności kontrolnych.

Niestety, wprowadzenie kontroli celno-skarbowej, pod względem proceduralnym w sposób diametralny różniącej się od kontroli podatkowej znanej z Ordynacji podatkowej (do której w przypadku przedsiębiorców stosuje się również przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców), pogłębia dualizm kontrolny organów Krajowej Administracji Skarbowej. Zasadnie podnosi się w piśmiennictwie, że stan ten prowadzi do powstania trzech reżimów prawnych, w ramach których będzie badane przestrzeganie przepisów prawa podatkowego:

- kontrola celno-skarbowa prowadzona na podstawie ustawy o KAS i odpowiednio stosowanych przepisów Ordynacji podatkowej;
- kontrola podatkowa przedsiębiorców prowadzona na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (aktualnie: ustawy – Prawo przedsiębiorców) oraz zakresie nieuregulowanym Ordynacji podatkowej;
- kontrola podatkowa prowadzona wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej[11].

10 Zob. Uzasadnienie do projektu Przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejmowy nr 827, s. 16.

11 Por. D. Strzelec, Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 3, s. 16.

3. Autonomiczność kontroli celno-skarbowej względem kontroli podatkowej

Ustawodawca już na etapie projektu ustawy rozróżnił obie procedury kontrolne, uznając, że dotychczasowa kontrola podatkowa, tzw. kontrola miękka, będzie dotyczyła spraw mniejszej wagi i mniej skomplikowanych w stosunku do tzw. kontroli twardej, jaką jest wprowadzona ustawą o KAS kontrola celno-skarbowa. Rolą tej ostatniej ma być przede wszystkim szybka reakcja kontrolna na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe w sposób umożliwiający skuteczne wyegzekwowanie przez państwo dochodów z podatków i ceł, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, celem ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej[12].

Kontrola podatkowa, o której mowa w art. 281 o.p., prowadzona jest przez organy podatkowe co do zasady wyłącznie na podstawie tej ustawy. Wymaga przy tym podkreślenia, że do kontroli podatkowej prowadzonej wobec przedsiębiorców mają zastosowanie przepisy Rozdziału 5 „Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej" ustawy – Prawo przedsiębiorców (art. 291c o.p.).

Przepisami właściwymi dla kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego są przepisy działu V u.k.a.s., przy czym w art. 94 ust. 1 u.k.a.s. ustawodawca w zakresie nieuregulowanym ustawą do kontroli celno-skarbowej nakazuje odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej, ale z pominięciem wprost wskazanych regulacji, jak chociażby instytucji zawiadamiania o wszczęciu kontroli podatkowej. Odmiennie niż w przypadku kontroli podatkowej prowadzonej przez organy podatkowe, do kontroli celno-skarbowej nie znajdą także zastosowania przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców, bowiem zgodnie z art. 93 u.k.a.s. do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału 5 ustawy – Prawo przedsiębiorców, co z kolei powoduje, że w procedurze kontroli celno-skarbowej nie będą mogły mieć zastosowania, w przypadku jej wszczęcia wobec przedsiębiorców, różnego rodzaju uprawnienia przewidziane dla kontrolowanych, jak chociażby możliwość złożenia sprzeciwu czy konieczność zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Tożsamy zapis znalazł się w art. 65 pkt 2 u.p.p., zgodnie z którym przepisów rozdziału 5 ustawy nie stosuje się do kontroli celno-skarbowej prowadzonej w trybie odpowiednio określonym w dziale V rozdziale 1 ustawy o KAS.

Organy podatkowe prowadzą zatem wyłącznie kontrolę podatkową, a naczelnik urzędu skarbowego nie jest uprawniony do prowadzenia kontroli celno-skarbowej. Organy celno-skarbowe nie mogą natomiast prowadzić kontroli podatkowej na podstawie Ordynacji podatkowej, z wyłączeniem, o którym mowa w art. 281 § 3 o.p. Na mocy tego przepisu Szef KAS przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny

12 Zob. Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejmowy nr 826, s. 1 i n.

transakcyjnej między podmiotami powiązanymi. Powyższe wynika z ustawowego rozdzielenia kompetencji, o którym mowa w art. 33 ust. 1 u.k.a.s., gdzie enumeratywnie wymienione zostały zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego (w tym wykonywanie kontroli celno-skarbowej) w powiązaniu z art. 28 ust. 1 pkt 7 u.k.a.s., w którym ustawodawca wprost wskazał, że do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy wykonywanie kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Wątpliwości mogą się natomiast zrodzić w kontekście analizy art. 281 § 1 w zw. z art. 13 o.p., które to przepisy dają uprawnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej przez organy podatkowe pierwszej instancji, a jednym z tych organów jest stosownie do swojej właściwości naczelnik urzędu celno-skarbowego. Wydaje się jednak, że z uwagi na ww. sprecyzowane ustawowe zadania poszczególnych organów, a także specyfikę form realizacji niektórych zadań, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 54 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s., które mogą być realizowane w formie kontroli celno-skarbowej, ustawodawca wykluczył możliwość stosowania przepisów o kontroli podatkowej do spraw leżących w kompetencji naczelnika urzędu celno-skarbowego. Za takim rozwiązaniem przemawia również wykładnia systemowa i celowościowa ww. przepisów prawa. Ustawodawca dążył bowiem do wyodrębnienia organizacyjno-prawnego organu, który miał zostać wyposażony w odrębny i autonomiczny system instrumentów prawnych, dających podstawę do szybkiego reagowania na zagrożenia wynikające przede wszystkim z popełnianych przestępstw skarbowych na dużą skalę. Powielanie uprawnienia do przeprowadzania kontroli podatkowej przez ten organ z jednej strony dyskredytowałoby autonomiczne uprawnienia naczelników urzędów skarbowych, z drugiej stawiałoby znak zapytania w kontekście zasadności wyodrębniania organizacyjnego nowej instytucji kontrolnej.[13]

4. Przedmiot kontroli celno-skarbowej

Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej, co wynika z uzasadnienia projektu ustawy, ale także z oceny jej zapisów, został oparty na obowiązujących przed 1.03.2017 r. regulacjach zawartych w uchylonych ustawach o kontroli skarbowej oraz o Służbie Celnej. Z nowego, bardzo pojemnego zakresu kontroli wynika, że jednym z jej głównych celów ma być sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Należy przy tym zauważyć, że zgodnie z wolą ustawodawcy podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej ma być wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób

13 Por. A. Melezini (red.), K. Teszner (red.), Krajowa…, *op. cit.,* s. 240-242.

istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Działalność tych organów ma być nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności[14].

Należy też podkreślić, że nowo ukształtowany ustrój aparatu skarbowego dał niewątpliwie pretekst dla ustawodawcy do rozszerzenia obszarów kontrolnych i zwiększenia uprawnień organów kontrolnych. Tego typu uwagi pojawiają się w piśmiennictwie i są w pełni uzasadnione[15].

Przechodząc do analizy nowych rozwiązań w zakresie przedmiotu kontroli, należy zauważyć, że ustawodawca w art. 54 u.k.a.s. przewidział aż 20 różnego rodzaju wyznaczeń, często o charakterze mieszanym, niestety nie tylko związanym ze specyfiką utworzonej organizacji i ministerstwa obsługującego nowo powstałe organy. Powielone przy tym zostały błędne rozwiązania systemowe zastosowane przy tworzeniu zakresu przedmiotowego kontroli, związane chociażby z uprawnieniem do kontroli oświadczeń majątkowych, co po utworzeniu Centralnego Biura Antykorupcyjnego powinno być wyłączną domeną tej służby. Utrzymano tym samym wyznaczenie przedmiotowe zobowiązujące do kontroli oświadczeń majątkowych składanych przez funkcjonariuszy i pracowników organizacji, w której ww. osoby pracują, co z punktu widzenia obiektywizmu przeprowadzania tego typu kontroli może rodzić uzasadnione podejrzenia o brak bezstronności.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca wyodrębnił sześć podstawowych obszarów kontrolnych dotyczących przestrzegania przepisów:

- prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.;
- prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- regulujących urządzanie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych[16], a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;
- w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;
- prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej;
- o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

14 *Ibidem*, s. 250 i n.

15 Por. A. Podsiadły, J. Zawiejska-Rataj, Kontrola celno-skarbowa jako instytucja badająca prawidłowość rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 5, s. 35-44.

16 Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 165).

Ogólnie zakreślony zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej daje dużą swobodę organom w kształtowaniu polityki kontrolnej, w tym polityki planistycznej, która może podlegać elastycznym zmianom w zależności od występowania bieżących ryzyk (np. kontrola cen transferowych, wyłudzeń w podatku VAT, tzw. karuzel podatkowych czy tzw. znikających podatników). Nowa kontrola swoim zakresem nie zawęża się również do prawidłowości deklarowania, obliczania czy też wpłacania ceł lub podatków, a dotyczyć będzie mogła wszelkich zjawisk, o których mowa w ustawach podatkowych i celnych (np. kontrola w zakresie weryfikacji różnego rodzaju ewidencji podatkowych, w kontekście dostawy jednego sprecyzowanego towaru).

Takie uogólnione podstawy działania rodzą jednak wątpliwości co do trafności wyodrębniania zindywidualizowanego zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej przez poszczególnych naczelników urzędów celno-skarbowych. Ramy kontroli będą mogły być kształtowane zarówno w sposób wąski i czytelny (np. kontrola będzie mogła dotyczyć rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2018 r.), jak i w sposób szeroki (np. obejmować przestrzeganie przepisów prawa podatkowego za 2018 r.), co będzie uzależnione od indywidualnego organu kontrolnego, chyba że w praktyce wyklarują się pewne standardy określonego i zgodnego z ustawą działania. Nie ulega wątpliwości, że w tym drugim przypadku kontroli powinny podlegać wszelkie aspekty związane z prawidłowością opodatkowania podatnika i wszystkie deklaracje podatkowe, które złożył bądź powinien był złożyć do właściwego organu skarbowego w danym roku podatkowym.

Reasumując, należy pozytywnie ocenić rozwiązanie przyjęte przez ustawodawcę, który wyodrębnił pewne podstawowe, ogólne i pojemne obszary zainteresowania organów celno-skarbowych, nie zawężając ich uprawnień do określonego działania, organy często bowiem dążą do zweryfikowania specyficznego obszaru kontrolnego (np. prawidłowości wystawiania przez podatnika faktur w kontekście art. 108 ustawy o VAT). Czy jednak zakreślony zakres przedmiotowy kontroli w upoważnieniu do jej przeprowadzenia będzie zrozumiały dla kontrolowanego? Z pewnością będzie to uzależnione od praktyki, jaka ukształtuje się w organach powołanych do ochrony fiskalnych interesów Skarbu Państwa.

Poza ogólnym zakreśleniem pewnych obszarów kontrolnych ustawodawca w pozostałych wyznaczeniach co do zasady w sposób precyzyjny, skonkretyzowany i rzeczowy wyodrębnił w art. 54 ust. 2 u.k.a.s. czternaście zakresów, w ramach których może zostać wszczęta procedura kontroli celno-skarbowej. Powyższe wyznaczenia w większości powielają dotychczasowe uprawnienia organów celnych i skarbowych. Na uwagę może zasługiwać brak zamkniętego katalogu przedmiotu zainteresowania kontrolą celno-skarbową, co skutkuje brakiem określoności wyznaczeń kontrolnych. Powyższy problem pojawiał się na kanwie uchylonego art. 30 ust. 3 ustawy o Służbie Celnej. Samo odniesienie się w art. 54 ust. 2 pkt 13 u.k.a.s. przez ustawodawcę do niesprecyzowanych przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do

zadań KAS, może powodować brak dalszego precyzowania zakresu przedmiotowego kontroli w ustawie o KAS, a tworzenie nowych przestrzeni do przeprowadzania kontroli celno-skarbowej w innych ustawach. Należy bowiem zwrócić uwagę, że w art. 2 ust. 1 pkt 21 u.k.a.s. ustawodawca wskazuje, że do zadań KAS należy wykonywanie innych zadań, o których mowa w odrębnych przepisach. Powyższe może potencjalnie prowadzić do wykorzystywania formacji KAS do działań nie do końca mających związek ze sprawami celno-skarbowymi.

5. Określenie ryzyka

Najskuteczniejszą metodą wyeliminowania podmiotów, wobec których kontrola nie powinna być wszczynana, jest analiza ryzyka. Nie będzie ona odzwierciedlona w aktach sprawy. Dobrze się zatem stało, że w art. 58 ust. 1 u.k.a.s. ustawodawca wyznaczył nowy, niezapisany dotychczas ustawowo standard dla organów celno-skarbowych, polegający na powinności uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i w konsekwencji oznaczający zobowiązanie do ustalenia i oceny środków niezbędnych do jego ograniczenia. Ryzyko zostało zdefiniowane w art. 58 ust. 2 u.k.a.s. jako prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Należy podkreślić, że ustawodawca objął zakresem tej normy wyłącznie kontrole celno-skarbowe inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa. Pojawia się zatem kluczowe pytanie – czy na podstawie ustawy o KAS może zostać przeprowadzona kontrola celno-skarbowa inna niż wynikająca z przepisów prawa?

Ustawodawca nie zobowiązuje, lecz wskazuje na powinność uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, co powoduje, że organ w żaden sposób nie jest zobowiązany do każdorazowego przeprowadzania analizy ryzyka w każdej potencjalnej sprawie. Przepis art. 58 u.k.a.s. wskazuje również w liczbie mnogiej na kontrole celno-skarbowe, które powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczania. Równie dobrze działalność analityczna może więc zostać skierowana wobec grupy podmiotów np. zajmujących się dostawą tego samego towaru lub świadczących tego samego rodzaju usługi, czy też mających za kontrahenta tego samego przedsiębiorcę.

Analiza ryzyka, którą niewątpliwie należy zaliczyć do czynności przedkontrolnych, nie będzie stanowiła składowej akt sprawy kontroli celno-skarbowej, o których mowa w art. 86 u.k.a.s. Prowadzi to do wniosku, że wszelkie dokumenty zgromadzone w toku czynności analitycznych nie będą dostępne dla kontrolowanego ani też w żaden sposób nie będą mogły zostać ujawnione innym osobom (np. w drodze dostępu do informacji publicznej) z uwagi na tajemnicę skarbową, gdyż zawsze będą dotyczyły indywidualnego podatnika. Kontrolowany nie dowie się zatem, czy prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości ocenione na etapie przedkontrol-

nym pokryje się w mniejszym czy też większym stopniu z efektami przeprowadzonej kontroli.

Analiza ryzyka związana z wystąpieniem nieprawidłowości oraz ustaleniem i oceną środków niezbędnych do jego zwalczania, której celem ma być ocena prawdopodobieństwa i skutków wystąpienia naruszenia przepisów prawa w danej sprawie, polegać będzie na przeprowadzeniu szeregu jawnych i możliwości przeprowadzenia również niejawnych zespołów czynności wstępno-rozpoznawczych, do których przede wszystkim należy zaliczyć analizę ekonomiczno-prawną potencjalnego kontrolowanego, weryfikację środowiska (kontrahentów), w jakim podmiot koegzystuje oraz ocenę przedmiotu (towaru, usługi), jaki podlega obrotowi. Niewątpliwie podstawowymi instrumentami technicznymi będą wszelkie bazy zawierające informacje o podmiotach i ich działalności (np. VIES – *Vat Information and Exchange System*) czy też dokumenty składane do organów rejestrowych, sądowych, skarbowych, ścigania i innych, których ocena będzie mogła przyczynić się do prawidłowej oceny ryzyka. Również takie dokumenty, jak sprawozdania finansowe, w tym bilanse, zestawienia zmian w kapitale (funduszu) własnym, rachunki zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych czy też deklaracje i informacje podatkowe powinny być przedmiotem wnikliwej analizy organu.

W piśmiennictwie wskazuje się na następujące obszary ryzyka w zakresie spraw podatkowych:

- usługi budowlane i produkcja materiałów budowlanych;
- doradztwo i inne usługi niematerialne;
- usługi finansowe i ubezpieczeniowe;
- opieka zdrowotna;
- transport i logistyka;
- e-handel i usługi informatyczne;
- handel produktami spożywczymi i tytoniem;
- obrót metalami i produktami metalowymi[17].

Tego typu działania analityczne mogą mieć charakter indywidualny bądź systemowy. Te pierwsze przeprowadza się na bieżąco, np. w związku z otrzymaniem wniosków pracowników KAS, wynikających z przeprowadzanej kontroli, dotyczących np. wykrycia tzw. przestępstwa karuzelowego, czy też wytycznych wewnętrznych (np. Szefa KAS – zob. art. 14 pkt 20 u.k.a.s.) lub zewnętrznych (np. wniosek prokuratora, donos) o przeprowadzenie kontroli. Analizami systemowymi obejmuje się wybrane branże oraz obszary szczególnego ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Prace analityczne mają na celu m.in. odtworzenie łańcucha dostaw czy też zdiagnozowanie możliwości występowania oszustwa u wielu podmiotów z tej samej branży.

17 L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa…, *op. cit*., Komentarz do art. 58 u.k.a.s., Legalis/el. 2018.

6. Kontrola celno-skarbowa jako procedura gromadzenia dowodów w sprawie podatkowej

Relacja między procedurą kontroli celno-skarbowej a postępowaniem podatkowym została wyznaczona przez art. 83 ust. 1 w związku z art. 94 ust. 1 u.ka.s. oraz art. 181 o.p. (w wersji obowiązującej od 1.03.2017 r.) w powiązaniu z art. 63 ust. 4 uk.a.s. Jak wynika z art. 181 o.p. w postępowaniu podatkowym dowodami mogą być inne dokumenty zgromadzone w toku kontroli celno-skarbowej. Wprawdzie przepisy o.p. nie zawierają definicji dokumentu, należy jednak przyjąć, że chodzi tu o dokumenty urzędowe korzystające ze szczególnej mocy dowodowej (art. 194 o.p.), jak i dokumenty nieposiadające takiego statusu (np. zawierające oświadczenie woli kontrolowanego). Z treścią art. 181 o.p. wyraźnie koresponduje art. 86 ust. 1 pkt 3 u.k.a.s. wskazując, że akta prowadzone dla kontroli celno-skarbowej powinny obejmować dokumenty zgromadzone w toku tej kontroli, tj. w okresie wyznaczonym datami jej wszczęcia i zakończenia. Dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej nie będą stanowiły dowodu w postępowaniu podatkowym i powinny być traktowane jako zebrane w sposób sprzeczny z prawem (art. 63 ust. 4 u.k.a.s.).

Powyższe ustalenia prowadzą do wniosku, że kontrola celno-skarbowa jest szczególną procedurą pozyskiwania i gromadzenia dowodów do postępowania podatkowego, szczególnie istotną w sytuacji, gdy stan faktyczny jest zawiły, a podatnik nie ułatwia, ale wręcz utrudnia wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy. Ustawodawca przewidział szczególny nieznany dotychczas tryb zainicjowania postępowania podatkowego, tj. przekształcenie zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. W istocie kontrola celno-skarbowa w zakresie, w jakim obejmuje przestrzeganie przepisów prawa podatkowego (art. 54 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.), bezpośrednio poprzedza postępowanie podatkowe, które jest uruchamiane na podstawie art. 83 ust. 1 u.k.a.s. w przypadku, gdy kontrolowany nie złożył w ustawowym terminie liczonym od dnia doręczenia wyniku kontroli korekty deklaracji, albo gdy organ złożonej korekty deklaracji nie uwzględnił.[18] Co istotne, w obu tych procedurach istnieje tożsamość co do osoby kontrolowanego i strony postępowania podatkowego, a także tożsamość co do organu prowadzącego czynności procesowe. Dowody pozyskane w trakcie kontroli celno-skarbowej mogą zostać wykorzystane w postępowaniu przekształconym przez ich włączenie na podstawie art. 181 o.p., co w pewnym sensie łagodzi wyraźne odstępstwo od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego.

18 K. Teszner, Wpływ reformy administracji skarbowej na podatkowe postępowanie wyjaśniające, (w:) R. Dowgier (red.), M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym, Białystok 2016, s. 216.

7. Wnioski końcowe

Podsumowując należy podkreślić, że kontrola celno-skarbowa jest rodzajem kontroli specjalistycznej wykonywanym przez zreorganizowaną administrację skarbową, wykorzystującą nie tylko instrumenty znane prawu administracyjnego, ale co istotne również narzędzia policyjne czy wywiadowcze. Jej najważniejszą rolą jest szybkie reagowanie na popełniane przestępstwa i wykroczenia skarbowe w sposób umożliwiający skuteczne wyegzekwowanie przez państwo dochodów publicznoprawnych.

Przedstawiony typ kontroli zawiera szereg rozwiązań autonomicznych, świadczących o jej „twardym charakterze". Przede wszystkim nie stosuje się przy jej prowadzeniu łagodnych instrumentów prawnych (np. zawiadomienie o zamiarze przeprowadzenia kontroli), przewidzianych w bieżącej kontroli przedsiębiorców. Zaostrzenie kontroli powoduje także wyłączenie na podstawie art. 94 ust. 1 u.k.a.s. odpowiedniego stosowania niektórych przepisów Ordynacji podatkowej, w tym dotyczących kontroli podatkowej.

Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej został ustalony w sposób niezwykle szeroki. Umożliwia to dużą swobodę organom w kształtowaniu polityki kontrolnej oraz jej modyfikacji w zależności od pojawiających się ryzyk. Z aprobatą należy przyjąć wyznaczenie organom celno-skarbowym nowego ustawowego standardu, polegającego na powinności uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. W konsekwencji jest to jedyny, ale niezbędny element łagodzący dualizm kontroli celno-skarbowej i kontroli podatkowej.

Kontrola celno-skarbowa może być traktowana jako szczególna procedura pozyskiwania i gromadzenia dowodów do postępowania podatkowego. Dotyczy to postępowania inicjowanego szczególnym trybem przewidzianym na podstawie art. 83 ust. 1 u.k.a.s. W tym nie można jednak oprzeć rozstrzygnięcia wyłącznie na materiale dowodowym zgromadzonym w aktach kontroli, bez umożliwienia stronie postępowania odniesienia się do zebranego materiału, zgłoszenia wniosków dowodowych oraz ich rozpatrzenia. Przeprowadzenie postępowania podatkowego uruchomionego postanowieniem o przekształceniu nakłada na właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego obowiązek wyczerpującego wyjaśnienia wszystkich okoliczności stanu faktycznego sprawy za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, tj. zgodnie z zasadą prawdy materialnej oraz zasadą oficjalności postępowania dowodowego (art. 94 ust. 2 u.k.a.s. w zw. z art. 122 i art. 187 §1 o.p.).

BIBLIOGRAFIA

Bielecki L. (red.), Gorgol A. (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz, Warszawa 2018.

Ciecierski M., Melezini A. (red.), Mudrecki A., Musolf G., Nowak T., Bucholski R., Teszner K. (red.), Wołczak-Ciecierska I., Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz, Warszawa 2018.

Jagielski J., Kontrola administracji publicznej, Warszawa 2007.

Kulicki J., Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, Raport nr 228, Warszawa 2004.

Melezini A., Uwagi do zakresu kontroli celno-skarbowej, „Procedury Administracyjne i Podatkowe" 2017, nr 1.

Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., Kontrola celno-skarbowa jako instytucja badająca prawidłowość rozliczeń dokonywanych dla celów podatkowych, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 5.

Strzelec D., Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 3.

Teszner K., Wincenciak M., Pietrasz P., (w:) J. Jagielski (red.), M. Wierzbowski (red.), Prawo administracyjne dziś i jutro, Warszawa 2018.

Teszner K., (w:) R. Dowgier (red.), M. Popławski (red.), Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym, Białystok 2016.

Uzasadnienie do projektu Przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejmowy nr 827.

Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejmowy nr 826.