

Lucyna Kinecka

doktorantka, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

ORCID: 0000-0003-3843-1597

Kierunki reformy kontroli skarbowej i ich wpływ na sytuację podatnika

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie wybranych zmian w kontroli skarbowej, która 1 marca 2017 r. przekształciła się w kontrolę celno-skarbową, i ich ocena przez pryzmat sytuacji podatnika oraz celów stawianych przez ustawodawcę. Ocenie poddane zostało stosowanie zasady rozstrzygania na korzyść podatnika przez nowe organy kontroli celno-skarbowej oraz poszanowanie zasady budowania zaufania do organów podatkowych. Zwrócono uwagę na potrzebę poprawienia jakości przepisów zarówno dotyczących prawa podatkowego, jak i odnoszących się do kontroli celno-skarbowej, aby jeszcze lepiej można było realizować konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a także obowiązek czuwania nad ich spełnianiem.

Wprowadzenie

Wszelkie rozważania na temat kontroli celno-skarbowej wymagają przypomnienia, że ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej¹, która weszła w życie w dniu 1 marca 2017 r., zmienia 158 ustaw; w większości są to zmiany dostosowujące, wynikające z powołania jednolitej kontroli prowadzonej przez KAS w miejsce rozproszonej dotychczas kontroli celnej i skarbowej. Na gruncie tej ustawy podatnicy podlegają dwóm odrębnym reżimom kontrolnym: kontroli podatkowej prowadzonej przez urzędy skarbowe oraz kontroli celno-skarbowej w wykonaniu urzędów celno-skarbowych. Ustawa wprowadzająca², w związku z utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej, uchy-

¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2016 r., poz. 1947), dalej: Ustawa o KAS.

² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U z 2016 r., poz. 1948).

la: ustawę o kontroli skarbowej³, ustawę o urzędach i izbach skarbowych⁴, ustawę o Służbie Celnej⁵ oraz ustawę o administracji podatkowej⁶.

Podstawowy cel kontroli celno-skarbowej określa art. 54 ustawy o KAS, zawierający zakres przedmiotowy kontroli, który został oparty na regulacjach istniejących w poprzednio obowiązujących ustawach: o kontroli skarbowej oraz o Służbie Celnej. Najważniejszym celem obecnie obowiązujących przepisów dotyczących kontroli celno-skarbowej jest: ograniczenie skali oszustw podatkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych, zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie, obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych i rozwój profesjonalnej kadry⁷.

Zreformowana administracja celno-skarbowa, funkcjonująca w ramach struktur KAS, musi skutecznie działać na rzecz zapewnienia wpływów środków finansowych do budżetu państwa; równocześnie podejmowane przez nią czynności muszą zapobiegać powstawaniu nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu finansowemu państwa. Utworzenie tak skonsolidowanej administracji ma także na celu usprawnienie współpracy pomiędzy organami KAS oraz poprawę wymiany informacji, a przez to zwiększenie skuteczności i efektywności ich funkcjonowania⁸. Należy przy tym zauważyć, że zadaniem organów administracji celno-skarbowej jest przede wszystkim wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa⁹.

Wybrane zmiany w przepisach

Ustawa o KAS skupiła regulacje dotyczące kontroli celnej i skarbowej, w związku z czym modyfikacji uległo wiele przepisów, które łączą kompetencje poprzednich organów, jednocześnie tworząc nowe. Zmiany te są ważne z punktu widzenia podatnika, ponieważ bezpośrednio wpływają na jego sytuację.

³ Ustawa z dnia 29 kwietnia 2016 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 720, ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 8 kwietnia 2015 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 578, ze zm.).

⁵ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1799).

⁶ Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1269).

⁷ Uzasadnienie do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, s. 3, dalej: druk sejmowy nr 826, www.sejm.gov.pl.

⁸ *Ibidem*, s. 48.

⁹ *Ibidem*, s. 51.

Obecnie obowiązująca ustawa ustanowiła nowe organy Krajowej Administracji Skarbowej: Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego¹⁰. Ponadto stworzyła nowe jednostki organizacyjne: Krajową Szkołę Skarbowości, Krajową Informację Skarbową, urzędy celno-skarbowe oraz Centrum Informatyki Krajowej Administracji Skarbowej¹¹.

Uwagę zwraca rozbudowany katalog kompetencji przysługujących organom KAS (zawarty w art. 64 ustawy o KAS) oraz katalog ich szczególnych uprawnień, które zostały przyznane również funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej w ramach kontroli celno-skarbowej zawarty w dziale 5 rozdziale 3 wspomnianej ustawy. Dzięki szczegółowemu ich wyliczeniu ustawodawca jasno sprecyzował, jakie działania mogą podjąć organy, i dał przyzwolenie na większą ingerencyjność kontroli w celu wykonania ustanowionych w omawianej ustawie zadań.

Istotne znaczenie dla podatników ma zapis znajdujący się w art. 2 ust. 1 pkt 7, który mówi o prowadzeniu działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie prawa podatkowego i celnego przez organy KAS. Wyodrębnienie powyższego zadania wynika z faktu, iż zapewnienie tak podatnikowi, jak i przedsiębiorcy jednolitej i łatwo dostępnej informacji w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego i celnego ułatwi obu podmiotom prawidłowe i samodzielne wywiązywanie się z obowiązków podatkowych i celnych. Spodziewanym efektem ma być wzrost wpływów z podatków do budżetu państwa, a jednocześnie zmniejszenie kosztów funkcjonowania samej KAS, w tym kosztów związanych z prowadzeniem kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych¹².

Nowym zadaniem KAS, nienależącym wcześniej do administracji podatkowej, Służby Celnej i organów kontroli skarbowej a wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy, jest rozpoznawanie, zapobieganie, wykrywanie oraz ściganie sprawców szczegółowo określonych w ustawie przestępstw. Przepisanie wykonywania takich zadań organom KAS umożliwi skupienie w jednym miejscu rozpatrywania spraw, które ze swej istoty są powiązane z pełnieniem funkcji publicznej przez urzędników i funkcjonariuszy KAS¹³.

Ustawodawca, chcąc usprawnić kontrolę celno-skarbową, zrezygnował nie tylko z obowiązku zawiadamiania kontrolowanego o zamiarze przeprowadzenia takiej kontroli, ale również z ustalania właściwości organów ją przepro-

¹⁰ Art. 11 ustawy o KAS.

¹¹ Art. 36 ust. 1 ustawy o KAS.

¹² Druk sejmowy nr 826, s. 8.

¹³ *Ibidem*, s.11.

wadzających. Omawiany art. 61 ustawy o KAS ustawy znosi na potrzeby wykonywania kontroli właściwość miejscową naczelników urzędów celno-skarbowych. Każdy naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, niezależnie od siedziby kontrolowanego. Rozwiązanie to ma bezpośredni wpływ na usprawnienie oraz przyspieszenie prowadzonej kontroli oraz eliminuje występujące w niektórych sytuacjach problemy związane z ustalaniem organu właściwego do przeprowadzania kontroli, a także utrudnienia w przeprowadzeniu kontroli na skutek zmiany siedziby, miejsca zamieszkania lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej¹⁴.

Duże zmiany dotyczą samego postępowania kontrolnego. Wszczęcie kontroli nie jest już poprzedzone zawiadomieniem kontrolowanego o tym, iż taka procedura zostanie względem niego wdrożona. Wynika to z art. 93 głoszącego, że do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹⁵, która w art. 79 przewiduje taki generalny obowiązek w przypadku kontroli przedsiębiorców. Uzasadnione jest to faktem, iż kontrole kierowane będą w szczególności do podmiotów, w stosunku do których istnieje podejrzenie prowadzenia działalności z naruszeniem przepisów prawa¹⁶.

Warto zaznaczyć, że w ramach KAS prowadzone są dwa reżimy kontrolne: kontrola podatkowa oraz kontrola celno-skarbowa. W przypadku kontroli podatkowej działania kontrolne nadal są prowadzone przez urzędy skarbowe na zasadach przewidzianych w Ordynacji podatkowej. Kontrola celno-skarbowa prowadzona jest przez urzędy celno-skarbowe, których zadaniem jest sprawdzanie przestrzegania prawa podatkowego, celnego, dewizowego oraz przepisów dotyczących urządzania i prowadzenia gier hazardowych. U podstaw utrzymania dwóch odrębnych mechanizmów kontrolnych tkwi ogólne założenie, że kontrola celno-skarbowa, jako tzw. procedura twarda, będzie miała zastosowanie w przypadku czynów zabronionych o wysokim ciężarze gatunkowym, natomiast w pozostałych przypadkach będzie prowadzona kontrola podatkowa¹⁷ na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej¹⁸.

Istotną zmianą dla podatnika są nowe zasady dotyczące korygowania deklaracji. Ustawa o KAS przewiduje, że w zakresie kontroli kontrolowanemu

¹⁴ Druk sejmowy nr 826, s. 53.

¹⁵ Dz.U. z 2016 r., poz. 1829.

¹⁶ Druk sejmowy nr 826, s. 62.

¹⁷ Odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 listopada 2016r. na interpelację poselską nr 7376/2016, s. 4, www.sejm.gov.pl.

¹⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 201).

przysługuje w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie objętym kontrolą¹⁹ bez wcześniejszego wskazania nieprawidłowości przez organ, co utrudnia podatnikowi usunięcie błędów. Obecnie obowiązujące przepisy dają możliwość odniesienia się do zebranych dowodów w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli²⁰. W pewnym sensie regulacja ta wskazuje na stosowanie domniemania winy podatnika, który dopiero po zakończeniu postępowania kontrolnego może się wypowiedzieć i uwolnić od postawionych mu zarzutów. Możliwość wyznaczenia kontrolowanemu 7-dniowego terminu umożliwiającego odniesienie się do zebranych dowodów przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli przewidywał art. 24 ust. 4 uchylonej ustawy o kontroli skarbowej.

Konsekwencją niezłożenia korekty deklaracji podatkowej lub nieuwzględnienia przez organy KAS korekty jest przekształcenie się kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe²¹. W związku z tym należy zwrócić uwagę na brak dwuinstancyjności²² w przypadku odwołania od decyzji kończącej postępowanie podatkowe wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, który sporządził dokumenty zawierające wynik kontroli²³. Wprowadzenie takiej regulacji oznacza, że podatnik poddany kontroli nie ma możliwości złożenia odwołania do innego organu niż organ kontrolujący. W ustawie zaznaczono również, że chodzi w tej sytuacji o odwołanie, o którym mowa w art. 221 Ordynacji, przewidującym, że w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze – odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy. Uzasadnienie do ustawy nie odnosi się do tej kwestii. Trudno więc ustalić, jaki cel miało wprowadzenie takiego przepisu. Można jedynie przypuszczać, że, podobnie jak w przypadku rezygnacji z ustalania właściwości organów podatkowych zobowiązanych do przeprowadzania kontroli, modyfikacja ta ma przyspieszyć postępowanie podatkowe.

Analizując wprowadzone do kontroli celno-skarbowej zmiany, można stwierdzić, że nowe regulacje służą uproszczeniu i ujednoczeniu procedury

¹⁹ Art. 62 ust. 4 ustawy o KAS.

²⁰ Art. 82 ust. 3 ustawy o KAS.

²¹ Art. 83 ust. 1 ustawy o KAS.

²² Więcej na ten temat: J. Glumińska-Pawlic, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego – rozważania na gruncie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, w: *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Dyrwa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, CeDeWu, Warszawa 2017.

²³ Art. 83 ust. 4 ustawy o KAS.

kontrolnej. Celem tych przepisów jest przyspieszenie i usprawnienie kontroli. Warto zwrócić uwagę, że kontrola celno-skarbowa ma obecnie większe możliwości działania, jednak reforma nie wyeliminowała większości mankamentów dotychczasowej kontroli skarbowej²⁴. Dopiero szczegółowa ocena stosowania tych przepisów przez organy podatkowe oraz organy kontroli celno-skarbowej w praktyce pozwoli na rzetelne zaopiniowanie omawianych zmian.

Stosowanie zasady in dubio pro tributario w stosunku do kontroli celno-skarbowej

Zasada rozstrzygnięcia na korzyść podatnika powinna być stosowana nie tylko przez organy podatkowe, lecz także przez organy kontroli celno-skarbowej. Minister Finansów w Interpretacji ogólnej²⁵ dokonał omówienia sytuacji, w których należy stosować tę zasadę i stwierdził, że umiejscowienie jej w art. 2a w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej pozwala na stosowanie tej zasady nie tylko w stosunku do postępowania podatkowego. Zaznaczył, że warto mieć na uwadze to, że rozstrzygnięcie spraw przez organy podatkowe następuje w drodze aktów władczych, jakimi są decyzje (postanowienia), dotyczy to także interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a Ordynacji podatkowej lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot tych aktów administracyjnych.

Ustawa o KAS nie zawiera bezpośredniego odwołania do stosowania art. 2a Ordynacji podatkowej, jednak poprzednio obowiązująca ustawa o kontroli skarbowej również go nie zawierała, niemniej jednak, przeglądając orzecznictwo po wprowadzeniu zasady *in dubio pro tributario*, należy stwierdzić, że sądy powoływały się na naruszanie tej zasady przez organy kontroli. Przytoczyć tu warto m.in. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 stycznia 2016 r.²⁶, w którym sąd bezpośrednio odwołał się do zasady rozstrzygnięcia na korzyść podatnika, stwierdzając, że skoro w sprawie powstały niedające się usunąć wątpliwości, należało je rozstrzygnąć na korzyść podatnika. Dodatkowo należy wziąć tu pod uwagę, że po ponad rocznym obowiązywaniu tej zasady jest ona coraz chętniej przywoływana przez skarżących, co spowodowało z pewnością wzrost jej znaczenia²⁷. W miarę upływu czasu być może pozwoli nawet diametralnie zmienić sytuację podatnika.

²⁴ E. Ruśkowski, *Reforma administracji skarbowej – szanse i zagrożenia*, [w:] *Praktyczne...*, *op. cit.*, s. 109.

²⁵ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r., Nr PK4.8022.44.2015.

²⁶ Sygn. akt I SA/Gd 1348/15.

²⁷ A. Dyrwa, *Stosowanie zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (art. 2a o.p.) w orzecznictwie*, w: *Praktyczne...*, *op. cit.*, s. 326.

Zgodzić się należy z argumentem wysuniętym w uzasadnieniu ustawy o KAS podnoszącym, że w poprzednio obowiązującym stanie prawnym funkcjonowały regulacje, które w odmienny sposób regulowały kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne. Takie rozwiązanie powodowało, że podatnicy podlegali różnym reżimom kontrolnym. Zatem równoczesne funkcjonowanie kilku tożsamyh postępowań kontrolnych wobec podatników sprzyjało powstawaniu istotnych różnic proceduralnych, które wpływały na prawa i obowiązki podatników. Połączenie tych organów pozwoli ujednoczyć procedury przeprowadzania kontroli i zniweluje dobrowolność w wypełnianiu zobowiązań o charakterze powszechnym²⁸.

Jednak odnosząc się do wcześniej przytoczonych zmian dotyczących kontroli, można mieć wątpliwości, czy zasada rozstrzygania na korzyść podatnika będzie stosowana. Przyznanie poszczególnym organom KAS określonych w ustawie uprawnień o charakterze kontrolnym czy operacyjno-rozpoznawczym ma przede wszystkim na celu zwalczanie szarej strefy gospodarczej oraz skuteczne ściganie najpoważniejszych przestępstw o charakterze finansowym²⁹. Szczególną uwagę należy zwrócić na prawo żądania od kontrolowanego dokumentów, które to prawo dotyczy wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, również za okres inny niż objęty kontrolą, jeżeli nie upłynął jeszcze termin ich przechowywania przewidziany w odrębnych przepisach³⁰. Oczywiście uprawnienie to nie oznacza zgody, aby w ramach kontroli za dany okres rozliczeniowy przedmiotem weryfikacji uczynić także okresy rozliczeniowe nieobjęte przedmiotem kontroli. Daje ono jedynie uprawnienie do żądania dokumentów za inne okresy rozliczeniowe w zakresie weryfikacji zdarzeń, które miały w nich miejsce, jeśli wpływają na okresy rozliczeniowe objęte przedmiotem kontroli (np. rozliczenie straty, nadwyżka VAT, kwestia odpisów amortyzacyjnych)³¹. Istnieje jednak obawa, jak organy kontroli będą korzystać ze swojego uprawnienia i czy nie będą naruszać zasady rozstrzygania na korzyść podatnika.

W związku z pewnym pokrewieństwem prawa podatkowego z prawem karnym i biorąc pod uwagę porównywalną ingerencyjność norm prawa podatkowego do prawa karnego, powinny zostać do nich zastosowane zbliżone

²⁸ Druk nr 826, s. 1.

²⁹ *Ibidem*, s. 48.

³⁰ Art. 64 ust. 3 ustawy o KAS.

³¹ D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 10.

środki ochrony³². W przypadku prawa karnego, w którym podejrzani często zdają sobie sprawę z zarzucanych im czynów, chronieni są oni domniemaniem niewinności. W postępowaniu karnym to podejrzanemu udowadniania się winę, natomiast podczas kontroli celno-skarbowej kontrolowany ma szereg obowiązków zmierzających do udowodnienia swojej niewinności. Przepis art. 72 ustawy o KAS, nakładający na kontrolowanego, pracowników, osoby współdziałające z kontrolowanym oraz podmiot prowadzący lub przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty określone obowiązki, zawiera dotychczasowe obowiązki, wynikające z obowiązujących przed reformą przepisów dla kontroli wykonywanych przez Służbę Celną, pracowników urzędów skarbowych oraz organy kontroli skarbowej³³.

Natomiast brak dwuinstancyjności w stosunku do odwołania od decyzji kończącej postępowanie podatkowe wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli, powoduje, że każdy model postępowania prawnego powinien przewidywać możliwość korekty błędu dokonanego przez organ procesowy w toku procedowania, a zwłaszcza przy wydawaniu przez niego orzeczenia bądź zarządzenia czy też dokonywaniu innej czynności procesowej, a także jej zaniechania.

Niezależnie od tego, czy chodzi o wady decyzji, będące wynikiem niewłaściwie przeprowadzonego postępowania, czy też o korektę wadliwie dokonanej innej czynności procesowej (zwłaszcza jeśli naruszają one prawa lub godzą w interesy procesowe stron albo innych uczestników postępowania), konieczne jest stworzenie takich możliwości procesowych, by podmiot zainteresowany mógł doprowadzić do zmiany lub pozbawienia mocy prawnej zapadłej decyzji procesowej albo żądać poddania kontroli przez inny organ wadliwie dokonanej czynności procesowej³⁴. Jeżeli odwołanie przysługuje do tego samego organu, jak w przypadku decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego sporządzającego wynik kontroli, trudno mówić o prawidłowej korekcie decyzji zawierającej błędy.

³² A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 22.

³³ D. Strzelec, *Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 2, s. 33.

³⁴ H. Paluszkiwicz, *Sporządzanie środków odwoławczych i innych środków zaskarżenia w postępowaniu karnym i karnoskarbowym. Komentarz praktyczny z orzecznictwem*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 5.

Kontrola a poszanowanie zasady budowania zaufania do organów podatkowych

Przypomnieć warto, że podstawą, od której należy zacząć formułując tę zasadę, jest jasne i precyzyjne prawo. Prawo podatkowe wpływa na ogół obywateli³⁵, powinno więc być przejrzyste i powszechnie zrozumiałe. Sprawne stosowanie prawa będzie możliwe tylko wtedy, gdy podatnicy będą znali swoje obowiązki, które zostaną jasno sprecyzowane – wówczas organy podatkowe będą mogły zgodnie z prawem wyciągnąć konsekwencje prawne w przypadku niespełnienia obowiązków przez podatnika³⁶.

Z punktu widzenia podatnika istotne jest również poczucie bezpieczeństwa, zagwarantowane przez precyzyjność prawa i sprawne działanie organów państwowych. Jak wynika z raportu NIK, obecny stan prawa podatkowego nie jest zadowalający, podatnicy zbyt długo oczekują na zmianę błędnych interpretacji zarówno z powodu odmiennych stanowisk organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych. W wielu przypadkach stwierdzono nawet niezgodność przepisów krajowych z przepisami wspólnotowymi Unii Europejskiej, a także z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Orzekanie na podstawie takich przepisów podważa zaufanie do organów podatkowych³⁷.

W ustawie nie został również precyzyjnie określony zakres kontroli podatkowej i celno-skarbowej. Brak wskazania warunków dotyczących objęcia danym typem kontroli może doprowadzić do naruszenia zarówno zasady równości podatników wobec prawa³⁸, jak i zasady budowania zaufania do organów podatkowych, gdyż potęguje niepewność w kwestii podlegania określonym regulacjom oraz prowadzi do ponoszenia konsekwencji związanych z ich nieprzestrzeganiem.

Jak już wspomniano, przy omawianiu braku dwuinstancyjności w stosunku do odwołania od decyzji kończącej postępowanie podatkowe, wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, w ustawie o KAS wprowadzono przepis o brzmieniu: „Od decyzji, o której mowa w ust. 4 i 5, stronie przysługuje odwołanie, o którym mowa w art. 221 Ordynacji podatkowej, do naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję”³⁹. Chodzi tu

³⁵ A. Mariański, *op. cit.*, s. 22.

³⁶ L. Kinecka, *Zasada in dubio pro tributario jako gwarancja stabilności prawa podatkowego*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i materiały” 2016, nr 2, s. 143.

³⁷ Raport NIK: Informacja o wynikach kontroli, przestrzeganie praw podatnika przez wybrane Urzędy Skarbowe i Izby Skarbowe, KBF-4101-06-00/2013, s. 10.

³⁸ W. Modzelewski, *Opinia w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, s. 20, <https://www.interwizja.edu.pl/pliki/doc/2016/KAS%20opinia%2016%2008%202016.pdf> [dostęp: 17.11.2019].

³⁹ Art. 83 ust. 6 ustawy o KAS.

o decyzje wydane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, który sporządzi wynik kontroli celno-skarbowej⁴⁰ oraz o decyzje orzekające o odpowiedzialności w przypadku, gdy spółka cywilna, jawna, partnerska i komandytowa została rozwiązana w trakcie kontroli celno-skarbowej⁴¹. Wątpliwości budzi zawarte w art. 83 ust. 6 ustawy o KAS odwołanie do art. 221 Ordynacji podatkowej, rozpatrywanie odwołania od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego reguluje bowiem art. 221a Ordynacji. Błąd w ustawie świadczy niewątpliwie o pośpiechu w przygotowywaniu tekstu ustawy. Warto zauważyć, że tego typu nieścisłości mogą wpłynąć negatywnie na sytuację podatników. Niska jakość przepisów nie zbuduje zaufania do organów podatkowych. W samej opinii do ustawy⁴² znajduje się stwierdzenie, że nie było możliwości kompleksowej ani wyczerpującej oceny zaproponowanych w ustawie rozwiązań prawnych, a powodem tego zastrzeżenia jest zbyt krótki termin na analizę treści opiniowanej ustawy. Prawo podatkowe jest ingerencyjne, podobnie jak prawo karne, powinno więc być precyzyjne i niebudzące wątpliwości.

Jeżeli prawo podatkowe nie daje podatnikowi poczucia bezpieczeństwa, to cała procedura kontroli, odnosząca się do czuwania nad wywiązywaniem się z nieprecyzyjnie sformułowanych obowiązków podatkowych, nie może realizować zasady budowania zaufania do organów podatkowych.

Podsumowanie

Analiza kierunków reformy kontroli skarbowej pozwala zauważyć, że jest ona coraz silniej ingerencyjna w stosunku do podatnika – dotkliwość kontroli ma być przestrożą przed skutkami popełniania przestępstw podatkowych. Warto jednak zwrócić uwagę, że jeżeli kontrola ma być skuteczna, to wymagania i obowiązki, które ma spełnić kontrolowany, nie powinny budzić wątpliwości.

Poprawa skuteczności kontroli wymaga przede wszystkim oceny możliwości uproszczenia i uszczelnienia samego prawa podatkowego, które unieвозмоżliwiłoby obchodzenie prawa. Uzasadnienie do ustawy o KAS zwraca również uwagę, że efektywne działanie w obszarach kontroli służy nie tylko budżetowi państwa, ale także przedsiębiorcom. Ograniczenie bowiem praktycznych możliwości uchylania się od płacenia danin publicznych przekłada się na ochronę uczciwej konkurencji rynkowej i zwiększa się pewność obrotu gospodarczego⁴³.

⁴⁰ Art. 83 ust. 4 ustawy o KAS.

⁴¹ Art. 83 ust. 5 ustawy o KAS.

⁴² Opinia do ustawy Kancelarii Senatu – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, druk nr 313, s. 3.

⁴³ Druk sejmowy nr 826, s. 49.

Połączenie procedury kontroli celnej ze skarbową powinno wpłynąć na ujednoczenie stosowania przepisów przez organy sprawujące kontrolę. Uzasadnienie do ustawy o KAS jednoznacznie wskazuje, że utrzymywanie aktualnego stanu, w którym administracja podatkowa, celna i skarbowa nie działa według jednolitych procedur, wywiera niewątpliwie negatywny wpływ na stopień ściągłości należnych zobowiązań podatkowych i ukształtowanie budżetu państwa, a zatem na możliwości wykonywania funkcji państwowych przez jednostki administracji rządowej. Z tych powodów koszty administracyjne poboru podatków w Polsce kształtują się na zbyt wysokim poziomie. Regulacje wprowadzone przez ustawę o KAS pozwolą zmniejszyć koszty i uprościć procedurę kontroli⁴⁴.

Z punktu widzenia podatnika należy zwrócić uwagę na dwie kwestie: pierwsza, czy zasada rozstrzygnięcia na korzyść podatnika będzie stosowana przez nowo powstałe organy i druga – czy na skutek wprowadzenia pisanych tu nowych regulacji nie zostanie naruszona zasada budowania zaufania do organów podatkowych; trzeba tak konstruować przepisy, aby nie naruszać tych dwóch bardzo ważnych zasad. Tworzenie jasnych, niebudzących wątpliwości regulacji przyczyni się do wzrostu poczucia bezpieczeństwa u podatnika. Kontrola ma służyć wykrywaniu naruszeń prawa, a nie obciążać podatników, którzy z powodu wadliwych przepisów nieświadomie popełnili błędy.

Bibliografia

- Dyrwa A., *Stosowanie zasady ogólnej rozstrzygnięcia wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (art. 2a o.p.) w orzecznictwie*, w: *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Dyrwa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, CeDeWu, Warszawa 2017.
- Glumińska-Pawlic J., *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego – rozważania na gruncie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, w: *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Dyrwa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, CeDeWu, Warszawa 2017.
- Kinecka L., *Zasada in dubio pro tributario jako gwarancja stabilności prawa podatkowego*, „*Studia Prawnicze. Rozprawy i materiały*” 2016, nr 2.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
- Paluszkiewicz H., *Sporządzanie środków odwoławczych i innych środków zaskarżenia w postępowaniu karnym i karnoskarbowym. Komentarz praktyczny z orzecznictwem*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Ruśkowski E., *Reforma administracji skarbowej – szanse i zagrożenia*, [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Dyrwa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, CeDeWu, Warszawa 2017.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 2.

- Strzelec D., *Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 2.
- Strzelec D., *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 1799).
- Ustawa z dnia 8 kwietnia 2015 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 578, ze zm.).
- Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1269).
- Ustawa z dnia 29 kwietnia 2016 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r., poz. 720, ze zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. (Dz.U. z 2016 r., poz. 1947), dalej: Ustawa o KAS.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948).

Abstract
Directions of Fiscal Control Reform and its Influence
of Tax Payer’s Situation

The article shows a few changes in the fiscal control. Rules of settlements in taxpayer’s favor by the new customs and fiscal inspection bodies have been evaluated. The influence of quality and accuracy of created regulations on taxpayers’ situation in relation to interference regulations has also been noted.

Key words: fiscal control, tax, lawmaking

Streszczenie
Kierunki reformy kontroli skarbowej i ich wpływ na sytuację podatnika

W artykule przedstawiono wybrane zmiany w kontroli skarbowej. Ocenie poddane zostało stosowanie zasady rozstrzygania na korzyść podatnika przez nowe organy kontroli celno-skarbowej oraz poszanowanie zasady budowania zaufania do organów podatkowych. Zwrócono również uwagę na wpływ jakości i precyzyjności tworzonych przepisów na sytuację podatników w kontekście omawianych ingerencyjnych regulacji.

Słowa kluczowe: kontrola skarbową, podatek, tworzenie prawa