

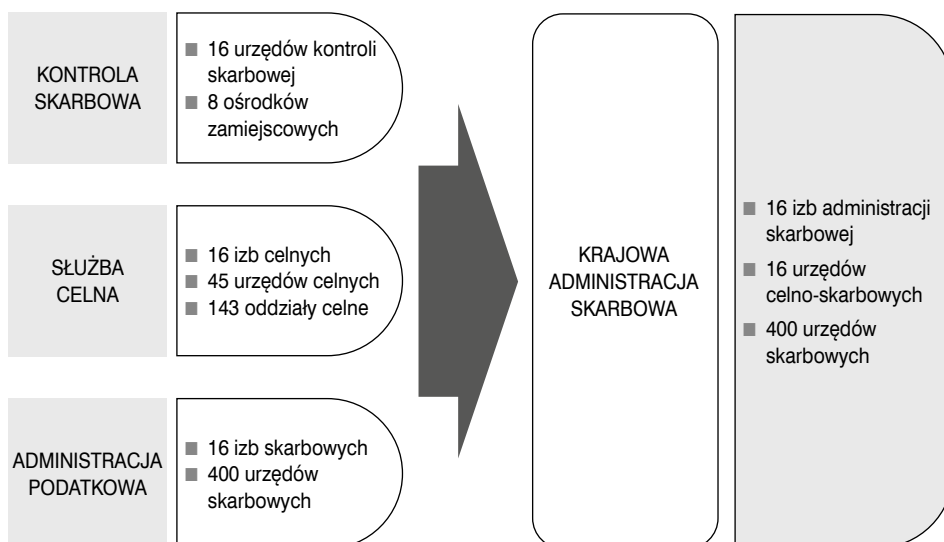
1. Działalność i organizacja administracji skarbowej oraz jej znaczenie w procesie kontroli

1 marca 2017 r. weszła w życie reforma, która w myśl ustawy z 16 listopada 2016 r. powołała do życia Krajową Administrację Skarbową (dalej również jako KAS). Tym samym wprowadzono całkowicie nową organizację dotychczas funkcjonujących struktur organizacyjnych służb działających w ramach resortu finansów. Ta zmiana organizacyjna prowadziła także do zmian jakości ich działania, w szczególności w zakresie poprawy ich funkcjonowania.

Nowo utworzona Krajowa Administracja Skarbowa zastąpiła funkcjonujące wówczas w ramach Ministerstwa Finansów struktury: Służby Celnej, Administracji Podatkowej i Kontroli Skarbowej. Każda z nich była bardzo rozbudowana (zob. schemat 1).

Reforma administracji skarbowej wprowadziła konsolidację wskazanych struktur w jednolitą strukturę.

Schemat 1. Reforma administracji skarbowej – konsolidacja struktur



1.1. Zadania Krajowej Administracji Skarbowej

Założeniem wprowadzenia reformy KAS było między innymi zwiększenie skuteczności służb skarbowych w zwalczaniu oszustw i odzyskiwaniu zaległości podatkowych.

Krajowa Administracja Skarbowa, jak wynika z ustawy (ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej; dalej również jako ustawa o KAS):

§ (...) stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

W ramach KAS wyodrębniona została ponadto Służba Celno-Skarbowa, która jest jednolitą i umundurowaną formacją tworzoną przez funkcjonariuszy.

Do zadań KAS w myśl art. 2 obowiązującej ustawy należy między innymi:

§ (...) realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy.

Analizując zakres zadań nie ma wątpliwości, że podstawowym zadaniem stawianym Krajowej Administracji Skarbowej jest realizacja wpływów z tytułu:

- podatków,
- opłat,
- niepodatkowych należności budżetowych,
- innych należności wynikających z innych przepisów.

Natomiast z obszaru zadań KAS choćby z uwagi na realizację dochodów budżetowych najistotniejsze wydaje się zadanie związane z realizacją dochodów z podatków. Zadanie w tym zakresie zostało powierzone organom KAS, w szczególności naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego. Doprecyzowaniem zadań w tym zakresie jest treść art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS.

Realizacja powyższych zadań przez właściwe organy opierać się ma w praktyce na działaniach pozostających w kompetencjach tych organów, których kierunek stanowią kwestie ustalenia istnienia obowiązku podatkowego, skonkretyzowania zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji jego wykonanie. Realizacja tego zakresu działań stanowi proces. Proces ten ma charakter złożony, podzielony na konkretne etapy – fazy. Rozpoczyna się od powstania zobowiązania, a kończy na jego wykonaniu.

Krajowa Administracja Skarbowa stanowi element szeroko rozumianego systemu poboru należności publicznoprawnych, które są podstawą dochodów budżetowych, a działania w zakresie poboru podatków mają być podejmowane na wielu płaszczyznach i na różnych poziomach struktur mających na celu wzrost skuteczności poboru należności podatkowych.

Z uwagi na charakter prowadzonej działalności przedsiębiorcy najczęściej mają czy też wcześniej mieli kontakt z częścią struktur administracji, która obejmowała urzędy skarbowe czy urzędy kontroli skarbowej. Dlatego na potrzeby Poradnika w obszarze naszego zainteresowania pozostaje właśnie ta część zadań administracji obejmująca podatki i działania administracji w tym zakresie.

Administracja zarówno przed wprowadzeniem reformy, jak i po jej wprowadzeniu większość swoich zadań w tym zakresie realizowała za pośrednictwem urzędów skarbowych kierowanych przez naczelników urzędów. Jednocześnie uzupełnienie w tym zakresie stanowi działalność urzędów celno-skarbowych (dalej także jako UCS) kierowanych również przez naczelników, a przed wprowadzeniem reformy tym uzupełnieniem były urzędy kontroli skarbowej kierowane przez dyrektorów urzędów.

Jeżeli chodzi o zadania realizowane przez naczelników urzędów skarbowych, to ich zakres zarówno obecnie, jak i przed wprowadzeniem reformy był dość zbliżony. W stosunku do urzędów skarbowych i naczelników urzędów można zdecydowanie stwierdzić, że jest to ta część szeroko rozumianej administracji skarbowej, która w najmniejszym stopniu została objęta zmianami w ramach reformy. To zapewne powoduje, że zadania realizowane obecnie przez naczelników urzędów skarbowych praktycznie nie uległy zmianie.

Tabela 1. Zadania realizowane przez naczelników urzędów skarbowych

Lp.	Główne zadania realizowane przez naczelników urzędów skarbowych
1.	Wykonywanie zadań w zakresie ustalania, określania i poboru podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych.
2.	Pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów.
3.	Prowadzenie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych.
4.	Bieżąca obsługa podatników, w tym zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych.
5.	Prowadzenie kontroli podatkowych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej (dalej również jako o.p.) i wykonywanie czynności sprawdzających.

Jeżeli zaś chodzi o zadania naczelników urzędów celno-skarbowych, to tak jak wcześniej wspomniano, skupiają się one raczej na funkcjach kontrolnych i dotyczą znacznie węższego zakresu obszaru podatków.

Tabela 2. Zadania realizowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych

Lp.	Główne zadania w zakresie podatków realizowane przez naczelników urzędów celno-skarbowych
1.	Prowadzenie kontroli celno-skarbowej.
2.	Ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów.
3.	Prowadzenie postępowań jako organ drugiej instancji w sprawach, w których kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe (jeżeli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji albo organ podatkowy nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji).
4.	Prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka, dotyczącej zjawisk występujących w obszarze właściwości naczelnika urzędu celno-skarbowego.

WAŻNE! Zadania z zakresu podatków realizują naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych za pośrednictwem obsługujących ich urzędów.

W przypadku decyzji wydanych w toku postępowań podatkowych prowadzonych w wyniku przekształcenia kontroli celno-skarbowej w obszarze podatków organem drugiej instancji jest naczelnik urzędu celno-skarbowego. Jest to sytuacja, w której zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji organem rozstrzygającym jest ten sam organ – naczelnik urzędu celno-skarbowego. Natomiast w przypadku decyzji wydawanych w ramach postępowania podatkowego prowadzonego po kontroli podatkowej przez naczelnika urzędu skarbowego organem drugiej instancji jest dyrektor izby administracji skarbowej.

Przykład 1

Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi przeprowadził kontrolę celno-skarbową w zakresie rzetelności rozliczeń w podatku od towarów i usług za poszczególne okresy rozliczeniowe 2021 r. W ramach przedmiotowej kontroli wydany został 19 lutego 2022 r. wynik kontroli. Kontrolowany nie skorzystał z prawa do złożenia korekty po doręczeniu wyniku kontroli. W związku z tym na podstawie postanowienia z 15 marca 2022 r. nastąpiło przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. W związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym wydana została 20 sierpnia 2022 r. decyzja określająca zobowiązanie. Podatnik, nie zgadzając się z ustaleniami zawartymi w decyzji określającej zobowiązanie, postanowił wnieść od niej odwołanie. W takim przypadku organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w Łodzi.

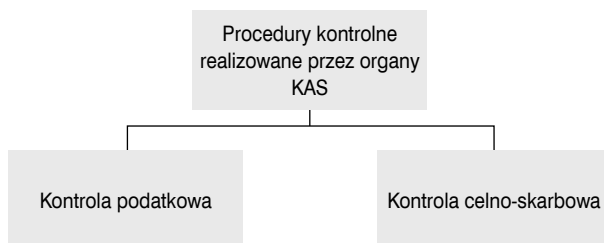
Reasumując, zarówno naczelnicy urzędów skarbowych, jak i naczelnicy urzędów celno-skarbowych realizują zadania kontrolne. Oczywiście procedury działania, zakres, zasięg terytorialny mogą się różnić, ale są również istotne cechy wspólne. Niewątpliwie takim wspólnym mianownikiem jest możliwość obejmowania

procedurami kontrolnymi w zakresie podatków wszystkich podmiotów – i tych dokonujących nadużyć podatkowych, i legalnie działających podmiotów gospodarczych.

Niemniej jednak procedury kontrolne różnią się zasięgiem, charakterem czy sposobem ich prowadzenia. Można bez większego ryzyka przyjąć pewne uproszczenie, zgodnie z którym zasady prowadzenia kontroli podatkowej nie uległy specjalnym modyfikacjom w ramach wprowadzonej reformy. Kontrola celno-skarbowa stanowi natomiast niemalże całkowite odwzorowanie postępowań kontrolnych realizowanych przez organy Kontroli Skarbowej. Oczywiście w toku przeprowadzonej reformy administracja skarbowa została wyposażona w niedostępne wcześniej bazy danych, narzędzia informatyczne czy rozwiązania systemowe, co miało służyć zwiększeniu jej skuteczności i efektywności.

W obecnych realiach prawnych mamy do czynienia z dwoma procedurami kontrolnymi realizowanymi przez organy administracji skarbowej.

Schemat 2. Procedury kontrolne



Dualizm wprowadzenia tego typu rozwiązania opiera się co do zasady na bardziej precyzyjnym dopasowaniu danej procedury do zaistniałych okoliczności. Tym samym okoliczności sprawy pośrednio determinują podjęcie najbardziej dopasowanej procedury kontrolnej, a w konsekwencji podjęcie czynności kontrolnych przez właściwy organ administracji skarbowej.

Tabela 3. Kontrola podatkowa – charakterystyka

Lp.	Wyszczególnienie	Charakterystyka
1	2	3
1.	Zastosowanie	Kontrola podatkowa wypełnia cechy tak zwanej kontroli miękkiej. Jej zastosowania upatruje się przede wszystkim w zakresie spraw znacznie mniejszej wagi i o znacznie mniejszym stopniu złożoności.
2.	Przepisy regulujące kontrolę podatkową	Kontrola podatkowa co do zasady prowadzona jest w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej. To właśnie w tej ustawie ujęto przepis art. 281, który zawiera definicję kontroli podatkowej. Ordynacja podatkowa precyzuje, że celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani