

Kontrola podatników – nowe procedury

1. Wprowadzenie – dwie odrębne procedury kontroli

Zmiany związane z wprowadzeniem Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) niewątpliwie można określić jako rewolucyjne. Jesteśmy świadkami nie tylko ujednoczenia dotychczas istniejących struktur pod wspólną nazwą oraz zmian kompetencyjnych w zakresie już istniejących instytucji, ale również przyznania organom nowo utworzonej administracji daleko idących uprawnień w obszarze szeroko rozumianej kontroli.

Pierwotnie ustawa o KAS została uchwalona przez Sejm 21 października 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę przewidywały wówczas wejście zmian w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. Krótkie *vacatio legis* (liczone od dnia opublikowania w Dzienniku Ustaw, a nie od dnia uchwalenia przez Sejm) nie tylko zaskakiwało podatników, ale przede wszystkim budziło wątpliwości pod kątem zdolności administracji publicznej do sprawnego wprowadzenia tak daleko idących zmian. Dopiero w efekcie poprawek Senatu zdecydowano się odsunąć termin wejścia w życie o dodatkowe 3 miesiące. Duże tempo prac z pewnością przyczyniło się do błędów legislacyjnych, szeroko opisywanych w prasie codziennej (jedyne tytułem przykładu – niejasna legitymacja urzędu nowotarskiego do pobierania należności importowych).

Kluczową instytucją wprowadzoną ustawą o KAS jest kontrola celno-skarbowa, która stanowi procedurę o tzw. twardym charakterze. Zgodnie z założeniami ustawodawcy procedura ta powinna być bowiem stosowana tylko w najpoważniejszych przypadkach. Do wszystkich pozostałych stanów faktycznych powinny znaleźć zastosowanie odpowiednie regulacje Ordynacji podatkowej, w tym dotyczące kontroli podatkowej. Problem jednak polega na tym, że fragment uzasadnienia projektu ustawy nie znajduje potwierdzenia w ostatecznym jej kształcie. W ustawie brakuje gwarancji stosowania omawianej procedury jedynie do najpoważniejszych przypadków i – zgodnie z literalną wykładnią przepisów – procedura o charakterze „twardym” może być stosowana również wobec podatników, których błędne rozliczenia wynikają często z niejasnych przepisów lub zmian linii orzeczniczej, czy nawet wobec zupełnie nienaganych podmiotów. Kontrola może przy tym paraliżować prace kontrolowanego przedsiębiorstwa.

Obrazowym przykładem skutków nowej regulacji jest wyraźne wyłączenie stosowania ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do kontroli celno-skarbowej. W praktyce oznacza to – jedynie tytułem przykładu – że wobec przedsiębiorcy można prowadzić kilka kontroli równocześnie, nie wystąpi obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej, a także nie znajdą zastosowania limity czasu trwania kontroli (ustawa o KAS ustanawia termin trzymiesięczny, który może być jednak przedłużony).

Należy też podkreślić uporządkowanie w ustawie o KAS procedur o charakterze kontrolnym, które dotychczas były uregulowane w różnych ustawach. W dziale V ustawy o KAS obok kontroli celno-skarbowej ustanowiono instytucję audytu (w poprzednim stanie prawnym obecną na gruncie ustawy o kontroli skarbowej) oraz instytucje czynności audytowych i urzędowego sprawdzenia (poprzednio uregulowane w ustawie o Służbie Celnej). W tym kontekście warto podkreślić, że poza uporządkowaniem uprawnień organów wprowadzono znaczące zmiany na gruncie procedury audytu, których cel nie znalazł jednak odzwierciedlenia w uzasadnieniu do projektu ustawy.

Ustawa o KAS przyznaje organom KAS szerokie uprawnienia do dokonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych. Warto wskazać, że właściwe organy KAS posiadają kompetencję nie tylko do kontrolowania, ale także do prowokowania – w sprawach o określone w ustawie przestępstwa, po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego, jeśli uprzednio uzyskano wiarygodne informacje o przestępstwie.

Ustawa o KAS może także stać się przyczynkiem do dyskusji w doktrynie na temat znaczenia zasady dwuinstancyjności w szeroko rozumianym postępowaniu podatkowym. Instytucja odwołania do organu, który wydał zaskarżoną decyzję na gruncie ustawy o KAS, znajdzie zastosowanie m.in. w przypadku decyzji wydawanej na skutek postępowania podatkowego, w które przerodziła się kontrola celno-skarbowa.

Warto też wskazać, że ustanowienie Krajowej Administracji Skarbowej wprowadza zmiany również w zakresie instytucji o charakterze innym niż kontrolny – poczynając od uregulowania kwestii pragmatyk służbowych czy ustanowienia Dnia Krajowej Administracji Skarbowej (21 września), a kończąc na zmianie organów właściwych w sprawach interpretacji indywidualnych. Po długim okresie niepewności co do przekazania uprawnienia Dyrektorowi Biura Krajowej Informacji Podatkowej ostatecznie właściwym organem w sprawie wydawania interpretacji