

MAGDALENA KOWALCZYK

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Kontrola skarbową i jej rozwój w ustawodawstwie polskim

1. Uwagi wstępne

Przedkładany artykuł stanowi próbę uporządkowania, usystematyzowania wiedzy o kontroli skarbowej na tle obowiązującego prawa. Podobnego zadania nikt jeszcze się nie podjął, czego dowodzi wyjątkowo skromna literatura przedmiotu w tym zakresie. Co prawda, temat interesował i nadal nie traci waloru doniosłości, niemniej znajduje to odbicie jedynie w formułowanych przygodnie i cząstkowych ujęciach, mających w większości wypadków charakter wyłącznie publicystyczny. Autorka uważa zarysowane zagadnienie za wyjątkowo interesujące, zwłaszcza że jego dogłębne poznanie umożliwi, być może, stworzenie platformy do jak najbardziej korzystnej korekty prawa, nie budzącego wątpliwości wobec aktów nadrzędnych, a przynoszącego najbardziej pożądane efekty zarówno w skali globalnej (kraju), jak i indywidualnej (jednostkowej podatnika). Wolno w tych okolicznościach żywić przekonanie, iż takie sygnały zmuszają niejako do wypełnienia luki w świadomości dotyczącej tego obszaru prawa. Niewątpliwie ten artykuł może stać się zacznym do rzeczowej dyskusji nad problematyką koncentrującą się wokół niepotrzebnej – na co wiele wskazuje – multiplikacji uprawnień instytucji kontrolnych w Polsce.

Kontrolę skarbową przywrócono do struktur polskiej administracji skarbowej w 1992 r.¹, jednak od dnia wprowadzenia do dnia dzisiejszego organ ten

¹ Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. Nr 100, poz. 442 ze zm.), z 7 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 8, poz. 65 ze zm.), dalej: ustawa o kontroli skarbowej, u.k.s.

przeszedł znaczącą ewolucję². Zastanawiające jest, czy w dzisiejszych czasach instytucja ta spełnia swoją rolę i realizuje stawiane jej wymagania?

Zastanówmy się czy i na ile kontrola skarbową pozostająca w gestii administracji skarbowej jest potrzebna ze względu na rozbudowany aparat kontrolny w Polsce. Kontrolę mogą prowadzić, np. Najwyższa Izba Kontroli, Państwowa Inspekcja Pracy. Poza tym, podczas kontroli należy brać pod uwagę odbiorców działań kontrolnych i ich reakcje na intensyfikację kontroli. Z perspektywy podmiotu kontrolowanego częste, wielorakie kontrole stanowią balast utrudniający funkcjonowanie, zakłócający rytm działania i prowadzący niekiedy do poczucia swoistego stanu szczególnego, wywołującego zwykle u kontrolowanego oceny negatywne. Rozrost kontroli nie jest w ogólnej ocenie zjawiskiem korzystnym, ponieważ generuje koszty, powoduje konieczność wzmocnienia koordynacji, grozi nadmierną intensyfikacją działań kontrolnych. To może oznaczać, że korzyści merytoryczne będą w sumie niewielkie, ale okupione nieproporcjonalnie wielkimi nakładami³.

Ustawa o kontroli skarbowej została uchwalona mimo negatywnej opinii Rady Legislacyjnej⁴. Kolejne nowelizacje rozszerzały uprawnienia organów kontroli skarbowej, które otrzymały przymiot organu operacyjno-dochodzeniowego. Poza tym, w 2003 r. przeprowadzono zmiany w aparacie skarbowym, w związku z dostosowaniem go do regulacji obowiązujących w Unii Europejskiej i kontrola skarbową w zasadzie stała się polską wersją „policji skarbowej”⁵. Zasadność tworzenia w obecnych warunkach politycznych i gospodarczych tego typu formacji ponownie wywołuje w literaturze przedmiotu wiele rozbieżnych opinii⁶. Przeważająca ich część ma charakter krytyczny. Jeżeli zatem instytucja ta stanowi tak dyskusyjny element współczesnego systemu prawa,

² W okresie międzywojennym od połowy 1933 r. kontrola skarbową była organem wykonawczym władz skarbowych w dziedzinie podatków akcyzowych i monopoli państwowych. Zakres działania i kompetencje kontroli skarbowej określał w rozporządzeniach Minister Skarbu. Więcej na temat historii wykonywania kontroli skarbowej w okresie międzywojennym i po 1945 r. w: J. Kulicki, *Kontrola skarbową. Studia podatkowe*, Warszawa 2000, s. 11-88.

³ Por.: J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszaw 2007, s. 76-77.

⁴ Por.: R. Mastalski, C. Kosikowski, *Opinie prawne z 7 lutego 1997 r. i z 18 marca 1999 r. do sprawy Trybunału Konstytucyjnego sygn. K 19/99*.

⁵ 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. 137, poz. 1302).

⁶ R. Zelwiański, *Czy ustawa o kontroli skarbowej jest zgodna z Konstytucją*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 6, s. 51.

warto zastanowić się nad jej genezą, funkcjonowaniem i przesłankami powstania, tym bardziej że – jak pisze C. Kosikowski – „wiele kontrowersyjnych zjawisk w prawie finansowym można wyjaśnić chociażby częściowo, poddając je analizie”⁷.

2. Rys historyczny

Instytucję kontroli skarbowej przyjęto z prawa austriackiego⁸. Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. rozpoczął się proces unifikacji trójzaborowego prawa skarbowego. Natomiast rok później uchwalono ustawę tymczasową o organizacji władz urzędów skarbowych⁹. Odrębne uregulowania aparatu skarbowego pojawiły się jedynie na Śląsku, do czego zobowiązywał Polskę tak zwany statut organiczny¹⁰.

Organizację kontroli skarbowej uporządkował następnie Minister Skarbu w rozporządzeniu z dnia 24 czerwca 1925 r. o organizacji kontroli skarbowej¹¹. Zgodnie z nim wyodrębniono trzy kategorie urzędników, mianowicie inspektorów, komisarzy i rewidentów. W strukturach poszczególnych jednostek akcyz i monopolu państwowych oraz we wszystkich miastach powiatowych powołano jednego inspektora kontroli skarbowej¹².

W innym rozporządzeniu, wydanym w dniu 4 listopada 1927 r., w sprawie organizacji kontroli skarbowej Minister Skarbu określił właściwość terytorialną

⁷ C. Kosikowski, *Wyjaśnienie genezy i istoty prawa finansowego w drodze analizy historycznej*, [w:] A. Gomulowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 29-41.

⁸ Zob. Przepisy dla straży skarbowej z dnia 19 marca 1907 r. „Dziennik Rozporządzeń Austriackiego Ministra Skarbu” 1907, Nr 45.

⁹ Zob. Ustawa o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych z dnia 31 lipca 1919 r. Dz. P.P.P. 1919, Nr 65, poz. 391.

¹⁰ Ustawy podatkowe miały na tym obszarze charakter partykularny, uchwalał je bowiem Sejm Śląski, a dopełniały rozporządzenia śląskiej Rady Wojewódzkiej i Wojewody. Pomimo tej odrębności legislacyjnej Śląsk miał władze skarbowe zorganizowane, tak jak reszta Polski. Jedynie drugą instancję stanowiła nie izba skarbową, ale wydzielony w urzędzie wojewódzkim Wydział Skarbowy, który był autonomicznym organem wykonawczym, zob.: S. Głębiński, *Polskie prawo skarbowe*, Lwów 1928, s. 2-12.

¹¹ Zob. rozporządzenie Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z dnia 24 czerwca 1925 r. Dz. Urz. Ministra Skarbu 1925 r., Nr 27 poz. 581.

¹² Jeżeli jednak było to konieczne, wówczas ustanawiano jednego inspektora dla kilku powiatów, por. § 2 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z dnia 24 czerwca 1925 r. Dz. Urz. Ministra Skarbu 1925 r., Nr 27 poz. 581.

poszczególnych kategorii urzędników¹³. Inspektorom podporządkowano tak zwane obwody kontrolne (inspektoraty), a komisarzom i rewidentom – rejony służbowe, obejmujące jedną bądź więcej gmin, ewentualnie kilka dzielnic albo ulic w większych miastach.

Kolejne zmiany w funkcjonowaniu kontroli skarbowej nastąpiły wskutek późniejszego rozporządzenia Ministra Skarbu (1933)¹⁴. Nadal pozostawały trzy kategorie urzędników, a odpowiednie oddziały kontroli zastąpiły dwa rodzaje organów – kontrola skarbową w rejonach kontrolowanych oraz brygady kontroli skarbowej. Rejony kontrolne obejmowały (swoją właściwością terytorialną) obszar jednego lub kilku powiatów. Ich siedziby ulokowano w siedzibach właściwego starostwa lub jednego ze starostw. Na czele tych struktur stał kierownik, który bezpośrednio podlegał zwierzchnikowi urzędu skarbowego akcyz i monopolu skarbowych. Od 1937 r. kontrola skarbową została podporządkowana bezpośrednio izbom skarbowym¹⁵.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r.¹⁶ właściwie nie zmieniło struktury i kompetencji organów kontroli skarbowej. W obwodzie tworzone były oddziały rejonu kontroli skarbowej. Na ich czele stali kierownicy, podporządkowani właściwym naczelnikom urzędów skarbowych akcyzy i monopolu państwowych¹⁷. Do zadań rejonu kontroli skarbowej nadal podlegał nadzór nad produkcją i obrotem artykułów akcyzowo-monopolowych oraz kontrola obrotu artykułów podlegających z mocy specjalnych przepisów ograniczeniom w produkcji i obrocie. Ponadto, współdziałały w czynnościach organów przedsiębiorstw monopolowych w zakresie ustalonym przepisami Ministra Skarbu. Ścigały i prowadziły dochodzenia w sprawach o przestępstwa z zakresu podatków i opłat pośrednich, monopolu państwowych oraz obrotu papierami premiovymi. Z ramienia kontroli skarbowej w dalszym ciągu realizowały stały nadzór, z tym że

¹³ Por. § 2 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji kontroli skarbowej z dnia 4 listopada 1927 r., Dz. Urz. Ministra Skarbu 1927, Nr 36, poz. 379.

¹⁴ Por. § 1 rozporządzenia Ministra Skarbu z dnia 23 czerwca 1933 r. o organizacji i zakresie działania kontroli skarbowej, Dz. U. RP 1933, Nr 62, poz. 465.

¹⁵ Por. *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 289.

¹⁶ Zob. rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 23 lutego 1939 r. o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych Dz. U. z 1939 Nr 18, poz. 118.

¹⁷ Zob. § 26 pkt 1-6 rozporządzenia Ministra Skarbu o organizacji i zakresie działania izb skarbowych oraz podległych im urzędów i organów wykonawczych z 1939 r.

przewodili go wyznaczeni przez dyrektora izby skarbowej urzędnicy rejonu kontroli skarbowej¹⁸.

Ten kształt kontroli skarbowej zachowano do 1951 r.¹⁹ kiedy to miała miejsce reforma służb skarbowych²⁰. Organami Ministra Finansów w zakresie kontroli do 14 listopada 1954 r. były departament kontrolno-rewizyjny w Ministerstwie Finansów i inspektoraty kontrolno-rewizyjne²¹. Od 15 listopada 1954 r. dotychczasowy departament kontrolno-rewizyjny w Ministerstwie Finansów został przekształcony w Główny Inspektorat Kontrolno-Rewizyjny, stanowiący jednostkę organizacyjną w Ministerstwie Finansów, na czele którego stanął Główny Inspektor Kontroli Finansowej. Do zakresu działania organów kontrolno-rewizyjnych należały kontrola i rewizja finansowa wykonywania budżetów jednostek budżetowych i przedsiębiorstw gospodarki społecznej oraz kontrola całokształtu działalności jednostek organizacyjnych, podległych Ministrowi Finansów. Likwidacja Głównego Inspektoratu Kontrolno-Rewizyjnego oraz inspektoratów kontrolno-rewizyjnych nastąpiła w 1975 r. Zostały one zastąpione okręgowymi zarządami dochodów państwa i kontroli finansowej²².

3. Pojęcie kontroli skarbowej

Jak widać – rola i cele kontroli skarbowej na przestrzeni lat zmieniały się, a w związku z tymi zmianami legislator podejmował też próby zdefiniowania pojęcia kontroli skarbowej. Widoczne to jest poniekąd w art. 1 u.k.s. określającym cele kontroli skarbowej i art. 2 tej ustawy, określającym przedmiotowy zakres kontroli. W ustawie wszakże próżno szukać bezpośredniej i jednoznacznej charakterystyki tego zjawiska. Z pomocą przychodzi jednak literatura przedmiotu, wedle której organy kontroli skarbowej winny wykonywać zadania w zakresie

¹⁸ M. Münnich, *Instytucja kontroli podatkowej i skarbowej w polskim systemie podatkowym a rozwiązania w niektórych państwach Unii Europejskiej*, „Prawo – Administracja – Kościół” 2002, nr 1, s. 131-134.

¹⁹ Zob. dekret z dnia 11 kwietnia 1945 r. o ustroju władz administracji skarbowej oraz skarbowych organów wykonawczych (Dz. U. RP Nr 12, poz. 64 ze zm.).

²⁰ Zob. Ustawa z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów (Dz. U. Nr 10, poz. 101).

²¹ Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r. w sprawie organizacji i zakresu działania organów kontroli i rewizji finansowej (Dz. U. Nr 50 poz. 255 ze zm.).

²² Zob. rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 maja 1975 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania i uprawnień Ministra Finansów oraz jego organów w zakresie dochodów państwa i kontroli finansowej (Dz. U. Nr 18, poz. 98).

kontroli finansowej²³, a „głównym jej zadaniem jest przestrzeganie przez jednostki gospodarcze realizacji dyscypliny finansowej i budżetowej, przedmiotem zaś kontroli skarbowej jest prawidłowość gospodarowania środkami finansowymi oraz rzetelność prowadzenia rachunkowości”²⁴. Zatem instytucja kontroli skarbowej – według J. Kulickiego – „została powołana przede wszystkim do ochrony interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa”²⁵. Ze względu na dalszy tok rozważań autorka przyjęła wypowiedź R. Zelwińskiego, że „kontrola skarbowa jest pojęciem nieo określonym. Może występować jako postępowanie przygotowawcze, opracowanie operacyjne czy jako postępowanie podatkowe”²⁶. Z opinii tej wynika, że zdefiniowanie analizowanego pojęcia wydaje się problematyczne, budzi wiele kontrowersji zarówno wśród przedstawicieli środowisk naukowych, jak i praktyków prawa podatkowego²⁷.

Instytucja kontroli skarbowej przyczyniła się bowiem do powstania zjawiska dwutorowości kontroli w zakresie uwarunkowań – mówiąc ogólnie – finansowych. Panujące rozstrzygnięcia podzieliły środowisko naukowców na zwolenników i przeciwników istniejącego stanu rzeczy. Wielu przedstawicieli doktryny i niejedni praktycy prawa uważają stopień „pokrewieństwa” omawianego narzędzia za niewielki²⁸. Inni zaś w zjawisku dublowania się kontroli podatkowej i skarbowej dopatrują się jednak naruszenia Konstytucji oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych²⁹.

²³ J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 40-41.

²⁴ J. Naczyńska, *Funkcjonowanie instytucji kontroli skarbowej*, „Rocznik Nauk Prawnych” 1998, nr VIII, s. 95.

²⁵ Por.: J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Komentarz...*, op. cit., s. 40.

²⁶ R. Zelwiński, *Czy ustawa o kontroli skarbowej jest zgodna z Konstytucją*, „Przegląd Podatkowy” 2004, s. 52.

²⁷ Por. R. Mastalski, *Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, „Przegląd Legislacyjny” 2001, Nr 4, R. Kubacki, *Kontrola skarbowa*, „Przegląd Podatkowy” 1998, Nr 5.

²⁸ Zob. W. Sawa, *Odwołanie od decyzji inspektora kontroli skarbowej – wątpliwości interpretacyjne na styku Ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej*, Glosa 2001, s. 12; W. Wojnowska-Ciodyk, *W sprawie interpretacji art. 31 ustawy o kontroli skarbowej*, Biuletyn Ekspertyzy i Opinie Prawne 2003, s.

²⁹ Zob. M. Münnich, *Instytucja kontroli podatkowej i skarbowej w polskim systemie podatkowym a rozwiązania w niektórych państwach Unii Europejskiej*, „Prawo – Administracja – Kościół” 2002, Nr 1, s. 167.

4. Podstawy prawne kontroli skarbowej

Wielokrotne zmiany w organizacji kontroli skarbowej odzwierciedlają trudność z dostosowaniem jej regulacji do stanu rzeczywistego i zapotrzebowań w tym zakresie. Regulacja postępowania kontrolnego określona w ustawie o kontroli skarbowej nie jest zupełna, dlatego zastosowanie mają jeszcze dodatkowo przepisy Ordynacji podatkowej³⁰, a także szereg zapisów wykonawczych³¹. Zakres odesłania do przepisów Ordynacji podatkowej określa art. 31, ust. 1 u.k.s., który uzależnia możliwość zastosowania normy zawartej w Ordynacji podatkowej od uprzedniego stwierdzenia, że norma ta nie ma odpowiednika w przepisach ustawy o kontroli skarbowej³². Artykuł 31 ustawy o kontroli skarbowej zamieszczony jest w rozdziale 3. ustawy – postępowanie kontrolne. Przepisy odsyłające nie wskazują konkretnych ustępów Ordynacji podatkowej. Przedmiotowe odesłanie odnosi się do postępowania kontrolnego, które trwa od momentu jego wszczęcia do zakończenia³³. Obowiązujące obecnie regulacje kreują hybrydową konstrukcję prawną, w której kompetencje organu kontroli skarbowej, a także prawa i obowiązki strony postępowania kontrolnego konstytuują dwa różne akty prawne – Ordynacja podatkowa i ustawa o kontroli skarbowej³⁴. Na styku tych dwóch procedur powstają istotne wątpliwości interpretacyjne, spowodowane brakiem jednoznacznych norm określających relacje pomiędzy przepisami mającymi różne pochodzenie, a które – z woli ustawodawcy – mają zastosowanie w jednym postępowaniu kontrolnym. Obowiązująca Ordynacja podatkowa liczy 396 artykułów, ujętych w dziesięciu działach. Niektóre działy dzielą się na rozdziały, a w ich ramach znajdują się artykuły oznaczone dodatkowo po nowelizacji literami.

³⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.), dalej: Ordynacja podatkowa, o.p.; W. Kuśnierz, *Ordynacja podatkowa – część materialna (1) (instytucje wybrane)*, „Prawo Gospodarcze” 1998, Nr 2, s. 48: Ordynacja podatkowa składa się z dziewięciu działów, kolejno dotyczących problematyki zakresu przedmiotowego, organu podatkowego, zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, tajemnicy skarbowej, przepisów karnych i zmian w przepisach obowiązujących.

³¹ Por. A. Bałaban, *Glosa I do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 9 listopada 1999, K 28/98*, [Dotyczy zgodności z konstytucją przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej], „Przegląd Sejmowy” 2000, Nr 5, s. 72-77.

³² Zob. W. Stachurski, *Stwierdzenie wadliwości lub nierzetelności księgi podatkowej przez inspektora kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 1999, Nr 3, s. 35-36.

³³ Por. W. Wojnowska - Ciodyk, *W sprawie interpretacji art. 31 ustawy o kontroli skarbowej*, „Biuletyn, Ekspertyzy i Opinie Prawne” 2003, Nr 3, s. 63.

³⁴ Zob. C. Kosikowski, *Konstytucyjność Ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 1998, Nr 2, s. 3-11.

Występują jeszcze paragrafy, a w ich ramach jeszcze punkty. Ordynacja podatkowa nie ma oddzielonych regulacji materialnoprawnych od procesowych. Mankamentem Ordynacji podatkowej jest też to, że nie zostały do tej ustawy wkomponowane przepisy ustawy o kontroli skarbowej, która jest regulacją odrębną i dotyczy prawa podatkowego ogólnego. Przepisy Ordynacji podatkowej mają dla organów kontroli skarbowej znaczenie jedynie pomocnicze³⁵.

Przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie rozstrzygają wszystkich kwestii proceduralnych, związanych z postępowaniem kontrolnym. Jej art. 31 w sprawach nieunormowanych, a dotyczących postępowania kontrolnego, odsyła do przepisów Ordynacji podatkowej. W praktyce oznacza to, że postępowanie kontrolne regulowane jest dwoma aktami prawnymi rangi ustawowej. Odesłanie zawarte w art. 31 dotyczy procedury, czyli reguł postępowania. Przepis ten włącza jednocześnie postępowanie kontrolne organów kontroli skarbowej do sfery postępowania podatkowego. W rzeczywistości prowadzi to do inicjatywy podyktowania faktu nieefektywnej konkurencyjności Ordynacji podatkowej wobec ustawy o kontroli skarbowej oraz konieczności dostosowania tych aktów do aktualnych potrzeb, tj. skutecznego ujawniania i ścigania osób uchylających się od płacenia należnych podatków, ale także zwalczania oszustw podatkowych na wielką skalę.

Postępowanie kontrolne i podatkowe toczy się na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Charakterystycznymi cechami tych stosunków są między innymi:

- nierównorzędność stron stosunku prawnego, gdyż jedna ze stron (organ państwowy) dysponuje uprawnieniami władczymi, czyli jest jakoby sędzią „we własnej sprawie”,
- precyzyjne określenie stron stosunku prawnego przepisami o właściwości rzeczowej i miejscowej,
- precyzyjne określenie praw i obowiązków stron przy pomocy przepisów prawa materialnego.

Należy pamiętać, że Ordynacja podatkowa to swego rodzaju konstytucja każdego podatnika i organów podatkowych, która zbyt często jest nowelizowana. Poza tym, niestety, nadal powszechna pozostaje praktyka stanowienia przepisów wykonawczych do tej ustawy „z dnia na dzień”, z wejściem w życie równocześnie z publikacją. Nieprawidłowości związane z niestabilnością prawa podatkowego powodowały postępującą komplikację prawa podatkowego utrudniając sprawne

³⁵ Zob. *Postępowanie w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny*, pod red. D. Malinowski, A. Dąbrowski, E. Szot, Warszawa 2004, s. 42-45.

i skuteczne działanie organów podatkowych oraz wymuszając przy tym kolejne – zaskakujące podatników – zmiany przepisów, co ograniczało racjonalne i zgodne z prawem postępowanie podatników, w tym zwłaszcza prowadzących działalność gospodarczą. W tych warunkach dochodziło do niejednolitego stosowania prawa podatkowego, nierównego traktowania podatników, a nawet kształtowania reguł podatkowych poprzez wytyczne i zalecenia³⁶.

5. Znaczenie kontroli skarbowej

Dzięki ustawie z 28 września 1991 r. *o kontroli skarbowej* z dnia 7 lutego 1992 r. zaczęła funkcjonować instytucja kontroli skarbowej. Od chwili wprowadzenia rzeczoności dokumentu zmieniły się zadania i zasady działania kontroli skarbowej. Ustawodawca zmieniał bowiem przez lata kompetencje kontroli skarbowej, która wcześniej była szczególnym rodzajem kontroli podatkowej, oparta przede wszystkim na badaniu i analizie porównawczej dokumentów ze stanem faktycznym. Z czasem legislator przyznawał kontroli skarbowej coraz więcej kompetencji, co doprowadziło do stworzenia bardziej nowoczesnego organu kontrolno-dochodzeniowego. Organ ten wyposażony został również w uprawnienia procesowe oraz pozaprocessowe metody i środki gromadzenia informacji (wywiad skarbowy), a także w odpowiednie środki techniki operacyjnej, których ustawa wcześniej nie określała. W wyniku przeprowadzonych na przestrzeni kilkunastu lat zmian legislacyjnych kontrola skarbową w obecnym kształcie realizuje już nie tylko funkcję kontrolną, ale też orzeczniczą, dochodzeniową i śledczą. Aparat kontroli skarbowej, poza możliwością władczego rozstrzygnięcia w formie decyzji administracyjnej o prawach i obowiązkach stron postępowań kontrolnych, otrzymał prawo do zatrzymywania pojazdów, przeszukiwania osób, pomieszczeń, bagaży, stosowania środków przymusu bezpośredniego, a także uzyskał możliwość wykorzystywania technik operacyjno-rozpoznawczych w celu zbierania, przetwarzania i wykorzystywania informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych³⁷. Wprowadzono w ten sposób rozwiązania ułatwiające walkę z „szarą strefą” poprzez stworzenie silniejszych i skuteczniejszych mechanizmów kontrolnych, które powinny umożliwiać ujawnianie zjawisk patologicznych oraz ściganie i karanie ich sprawców. Tak więc organy kontroli

³⁶ Por. A. Hussein, *System podatkowy w świetle badań kontrolnych Najwyższej Izby Kontroli* [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, pod red. A. Pomorskiej, Lublin 2004, s. 356-357.

³⁷ Por. W. Stachurski, *Kontrola skarbową a finanse samorządu terytorialnego*, „Finanse Komunalne” 2004, Nr 4, s. 50.

skarbowej zaliczone do prawa finansowego przekształciły się w organ operacyjno-dochodzeniowy, odpowiadający swoim charakterem „policji skarbowej”. W świetle narastającej przestępczości gospodarczej, w tym także podatkowej oraz przestępczości powodującej straty Skarbu Państwa znacznej wartości, istnieje konieczność przyznania inspektorom i pracownikom kontroli skarbowej szerszych uprawnień, aby umożliwić im skuteczne działanie w zwalczaniu i przeciwdziałaniu zagrożeniom³⁸.

Obecnie kontrola skarbową prowadzi do gromadzenia środków dowodowych po wszczęciu postępowania kontrolnego bądź czynności przeprowadzanej bez wszczynania postępowania kontrolnego. Zgodnie z głównym celem kontroli skarbowej działania podejmowane przez jej aparat mają być skoncentrowane na ochronie interesów majątkowych Skarbu Państwa, ale subsydiarnie kontrola skarbową ma również służyć jednostkom samorządu terytorialnego. W ramach kontroli skarbowej bowiem badaniu podlega również rzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych, stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego³⁹.

Jak wynika z powyższego, kontrola skarbową znacznie wykracza poza zakres spraw podatkowych. Kontrola ta obejmuje takie zagadnienia, które dotyczą spraw: celnych, dewizowych, związanych z majątkiem Skarbu Państwa, a także wydatkowaniem środków pochodzących z Unii Europejskiej. Kontrola skarbową wiąże się również z inwigilacją ludzi, ustawodawstwo dotyczące tej kontroli musi być zatem bardzo wyważone⁴⁰.

Stąd – zdaniem autorki – działalność organów kontroli skarbowej powinna zostać skierowana przede wszystkim na rozwiązywanie spraw skomplikowanych, niemożliwych często do realizacji przez organy podatkowe (np. kontrola nie zgłoszonej do opodatkowania działalności, kontrola źródeł pochodzenia majątku i dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów), ale także podejmowaniu czynności kontrolnych w odniesieniu do dziedzin niezwiązanych z opodatkowaniem, np. kontroli gospodarowania środkami publicznymi pochodzącymi z Unii Europejskiej oraz kontroli przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej. W celu rozdzielenia zakresu kompetencyjnego organu kontroli i ukierunkowania jego aktywności na odpowiednie pola

³⁸ R. Zakrzewski, *Nowe uprawnienia kontroli skarbowej*, „Monitor Podatkowy” 1998, Nr 1, s. 11.

³⁹ W. Stachurski, *Kontrola skarbową ...*, s. 50.

⁴⁰ Por. G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy*, Warszawa 2007, s. 100.

działalności oraz wprowadzenia porządku terminologicznego niezbędne jest pilne podjęcie odpowiednich działań legislacyjnych⁴¹.

Warto wreszcie wziąć pod uwagę, że w związku z unormowaniami ustawy o kontroli skarbowej oraz jej kolejnymi zmianami Rzecznik Praw Obywatelskich otrzymuje liczne wnioski od organizacji społecznych, politycznych i gospodarczych, w których podnosi się, że środki i metody dopuszczone przedmiotową ustawą i stosowane przez organ kontroli skarbowej naruszają prawa i wolności obywateli gwarantowane w Konstytucji⁴². Również w literaturze i prasie szeroki zakres uprawnień kontroli skarbowej spotyka się z co najmniej mało pochlebną oceną⁴³. W szczególności zwraca się uwagę na uprawnienia w ramach tzw. wywiadu skarbowego, stanowiące iż mogą one być stosowane poza kontrolą sądu oraz kierowane przeciwko osobom, w stosunku do których nie wszczęto dochodzenia bądź śledztwa, jako podejrzanym o popełnienie przestępstwa⁴⁴.

W konsekwencji nasuwa się wniosek, iż wprowadzenie dodatkowych, specjalnie uprawnionych organów kontrolnych wynika z przekonania (typowego dla realnego socjalizmu), że jedynie nadzwyczajne formy egzekucyjne są w stanie zapewnić odpowiednią realizację prawa. Z drugiej strony – należy pamiętać, że pojawiają się niekiedy opinie pochwalające istniejący stan rzeczy jako warunek poprawy skuteczności kontroli skarbowej w Polsce. Przede wszystkim zaś, niezależnie od opcji politycznej, istniejący stan rzeczy popiera Minister Finansów⁴⁵.

6. Zakończenie

Niedopuszczalna jest w demokratycznym państwie prawa taka kumulacja uprawnień, która prowadzi do skupienia w jednym ręku uprawnień organu kontroli, organu ścigania i organu orzekania. Organ, którego zakres zadań a także uprawnień do stosowania metod i środków operacyjnych i techniczno-śledczych jest tak szeroki, nie został w ustawie precyzyjnie określony. A przecież tylko

⁴¹ Por. K. Teszner, *Nowe uprawnienia organów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, Nr 4, s. 48.

⁴² Por. R. Zelwiański, *Czy ustawa...*, s. 51 i n., K. Działocha, *Opinia prawna w sprawie zgodności projektowanego art. 7c ustawy o kontroli skarbowej z zasadami konstytucyjnymi*, Przegląd Legislacyjny 2004, Nr 6, s. 104.

⁴³ Por. K. Teszner, *Nowe uprawnienia organów kontroli skarbowej*, Przegląd Podatkowy 2005, Nr 4, s. 48.

⁴⁴ Por. R. Zelwiański, *Czy ustawa ...*, s. 51.

⁴⁵ Por. J. Naczyńska, *Funkcjonowanie instytucji ...*, s. 107.

ustawą można ograniczyć korzystanie przez obywateli z konstytucyjnych praw oraz wolności i jedynie wtedy, gdy ograniczenia te są konieczne w demokratycznym państwie dla bezpieczeństwa lub porządku publicznego albo wolności i praw innych osób. Natomiast rozporządzenia nie są aktami prawnymi, którymi można regulować uprawnienia operacyjne i śledcze organu państwowego, działając nawet z upoważnienia ustawy⁴⁶. Dokonanie w toku kontroli skarbowej ustaleń faktycznych, wyznaczonych zakresem upoważnienia do kontroli, przy możliwości użycia środków przymusu oraz zebrania dowodów w sposób tajny lub poufny – wymaga weryfikacji przez odrębny organ w toku postępowania podatkowego, gwarantującego podatnikowi środki prawne właściwe dla postępowania administracyjnego⁴⁷. Niektóre uprawnienia wywiadu skarbowego idą dalej niż uprawnienia służb specjalnych (są większe od tych, które posiadają Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego czy Agencja Wywiadu). Jednakże uprawnienia tych ostatnich są pochodną ich działań, do których zostały powołane. Działają one, jak mówi ustawa, w przypadku „zagrożeń bezpieczeństwa wewnętrznego, porządku konstytucyjnego, niepodległości i obronności państwa oraz przestępstw szpiegostwa, terroryzmu i przestępstw godzących w podstawy ekonomiczne państwa”. Tymczasem wywiad skarbowy dysponuje identycznymi lub nawet większymi uprawnieniami w przypadku przestępstw skarbowych. Z jednej strony mamy więc ograniczenie wolności obywateli, zagrożenie dla bezpieczeństwa politycznego i ekonomicznego państwa, z drugiej zaś ludzi, którzy dopuszczając się przestępstw skarbowych traktowani są jak terroryści⁴⁸.

Złożoność struktury aparatu skarbowego należy wiązać zarówno z funkcjonowaniem obok organów podatkowych także organów kontroli skarbowej, a w ramach owych organów podatkowych występują dwa odrębne ich piony, tj. państwowy i samorządowy. Obecnie jest 399 urzędów skarbowych (w tym 20 urzędów do obsługi tzw. dużych podatników) i ich niektóre kompetencje pokrywają się z kompetencjami urzędu kontroli skarbowej (których jest 16 – jak i ta sama liczba jest izb skarbowych), co nie jest dobrym rozwiązaniem. Poza tym istnieje zasada dwuinstancyjności orzekania w sprawach podatkowych. Efektem czego jest występowanie kilku szczebli administracji skarbowej, poczynając od szczebla centralnego, reprezentowanego przez Ministra Finansów

⁴⁶ Por. R. Zelwiański, *Kontrola skarbową czy policja skarbową*, „Przegląd Podatkowy” 2003, Nr 3, s. 54-56.

⁴⁷ Por. D. Szubielska, *Kontrola skarbową czyli łamanie procedur koleś*, „Przegląd Podatkowy”, 2003, Nr 10, s. 3-7.

⁴⁸ Por. R. Gwiazdowski, *Policja skarbową czy służba bezpieczeństwa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, Nr 5, s. 10-13.

wraz z jego aparatem urzędniczym, poprzez szczebel regionalny złożony z urzędów skarbowych, urzędów kontroli skarbowej i izb skarbowych.

Ta niezwykle rozbudowana i wieloszczeblowa struktura administracji skarbowej wymaga odpowiedniej obsady kadrowej. Wedle szacunków, w samym aparacie skarbowym zatrudnionych jest około 50 600 osób, czyli jest to potężna armia urzędników. Ta kadra urzędników nie stanowi odpowiedniej profesjonalnej obsady kadrowej, zwłaszcza w wielu urzędach jest niski poziom uposażenia, nieadekwatny do trudności realizowanych zadań. Słabe też są reguły wyposażenia technicznego aparatu skarbowego, wynikające z opóźnień we wprowadzaniu kompleksowego systemu informatycznego. Bez wzmocnienia kadrowego oraz bez podniesienia poziomu fachowej wiedzy, bez poprawy warunków oprzyrządowania pracy administracji skarbowej mało realna wydaje się projektowana przebudowa aparatu skarbowego w kierunku uczynienia go przyjaznym dla podatników i profesjonalnym, tj. posiadającym rzetelną wiedzę i zapewniającą prawidłową interpretację prawa. Skomplikowana regulacja prawnopodatkowa i niestabilność przy jednoczesnych sygnalizowanych wyżej słabościach kadrowych i technicznych aparatu skarbowego determinują skalę i charakter nieprawidłowości występujących w procesie stosowania prawa podatkowego. Ważne jest także wzmocnienie kadrowe i wyposażenie w profesjonalne organy podatkowe, a także zwiększenie skuteczności kontroli skarbowej. Ocena taka nie wydaje się jednak możliwa w warunkach nieprecyzyjnego i niestabilnego, a przez to i trudnego do stosowania w praktyce prawa podatkowego⁴⁹.

Otwarta pozostaje kwestia rozwoju kontroli skarbowej i dostosowywanie do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych. Równie istotna jest konieczność likwidacji wad tkwiących w samym systemie kontroli, ustawodawstwie i polityce kontroli państwa. Na czoło wysuwa się występowanie luk w prawie, które w głównej mierze są rezultatem szybkich zmian, jakie dokonane zostały w prawie podatkowym w ostatnich latach, a któremu nie towarzyszyło kompleksowe rozwiązanie wszystkich istotnych i wiążących się z nimi zagadnień. Konieczna jest tu szeroka współpraca Sejmu z ekspertami w dziedzinie podatków i pełniejsze wykorzystanie doświadczeń krajów o stabilnym systemie podatkowym. Na pierwszy plan wysuwa się więc kwestia stworzenia spójnego systemu adekwatnego do stanu rzeczywistego, jasnych,

⁴⁹ Por. A. Pomorska, *Stosowanie prawa podatkowego przez aparat skarbowy – główne problemy i nieprawidłowości [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi C. Kosikowskiemu w 40-lecie pracy*, komitet redakcyjny H. Dzwonowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2005, s. 301-302 i 313.

logicznych i korelujących ze sobą uregulowań prawnych⁵⁰. Ważne jest dążenie do udoskonalenia prawa podatkowego w taki sposób, aby było ono jak najmniej skomplikowane, zawierało jak najmniej ulg, zwolnień i odliczeń, przy jednoczesnym obniżeniu stawek podatkowych⁵¹, a przede wszystkim należy uporządkować i uprościć regulację prawno-podatkową.

Fiscal supervision and its development in Polish legislation

S u m m a r y

The legislation reintroduced fiscal supervision to the structures of Polish fiscal administration in 1992, but since then the body has significantly evolved. Consecutive amendments widened the scope of its competences, transforming it into an investigative body. In 2003 fiscal administration underwent further changes, adapting to the EU regulations, and thus fiscal supervision became “fiscal police”. The existence of such an institution in present political and economic climate causes controversy and the majority of opinions voiced in the literature are critical. Thus, if this institution constitutes such a controversial element of the contemporary legal system, it deserves a discussion of its origins, functioning and premises for its creation.

Finanzkontrolle und die Entwicklung dieser Institution in der polnischen Gesetzgebung

Z u s a m m e n f a s s u n g

Die Finanzkontrolle wurde gesetzmäßig im Jahr 1992 in die Strukturen der polnischen Finanzverwaltung wieder eingeführt. Von da an bis zum heutigem Tag unterlag dieses Organ wesentlicher Wandlung. Aufgrund der nacheinander folgenden Novellierungen gewannen die Organe der Finanzkontrolle immer breitere Befugnisse und was damit verbunden war, die Eigenschaften einer Arbeits-Ermittlungsbehörde. Die im Jahr 2003 im Rahmen der Anpassung an die in der Europäischen Union geltenden Regelungen durchgeführten Änderungen des Finanzapparates führten noch dazu, dass sich die Finanzkontrolle zur polnischen

⁵⁰ Por. J. Naczyńska, *Funkcjonowanie instytucji ...*, s. 102.

⁵¹ Por. J. Kulicki, *Kontrola skarbowa. Studia podatkowe*, Warszawa 2000, s. 320.

Version der „Finanzpolizei“ entwickelte. Zu der Richtigkeit, in den aktuellen politischen und wirtschaftlichen Verhältnissen eine Formation dieser Art zu gründen, werden in der Fachliteratur erneut abweichende Meinungen geäußert. Die Mehrzahl davon ist kritisch. Wenn diese Institution einen so umstrittenen Bestandteil des gegenwärtigen Rechtssystems darstellt, ist angebracht, ihre Genese, Tätigkeit und die Prämissen ihrer Entstehung zu überlegen.