

Dr Elżbieta KOTOWSKA  
Wyższa Szkoła Menedżerska w Warszawie

## KONTROLNA FUNKCJA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ I JEJ WPŁYW NA STAN DOCHODÓW BUDŻETOWYCH®

The audit function of the fiscal administration and its impact on the state  
of budget revenues®

**Słowa kluczowe:** Krajowa Administracja Skarbowa, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, budżet.

*Artykuł przedstawia zmiany dotyczące konsolidacji administracji skarbowej tj. administracji podatkowej, kontroli skarbowej, Służby Celnej i powołanie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). W dalszej części zawarta jest analiza działalności KAS w zakresie jej wpływu na wielkość dochodów budżetu państwa, z tytułu podatków, w wyniku wprowadzenia nowej struktury organizacyjnej i nowych metod kontroli. W szczególności chodzi o wykazanie zakresu wprowadzonych zmian i rezultatów kontroli w odniesieniu do podatków pośrednich: VAT, CIT, akcyza. Dodatkowym celem jest wykazanie różnic między kontrolą podatkową a kontrolą celno-skarbową.*

**Key words:** National Fiscal Administration, tax audit, customs and tax control, budget.

*The article presents changes concerning tax administration consolidation, i.e. tax administration, fiscal control and Customs Service and establishment of the National Tax Administration (NTA). In the following part the analysis of NTA activity and its impact on the state budget revenues due to taxes as a result of the introduction of a new organizational structure, and new methods of control. In particular, it is about showing the scope of introduced changes and control results in relation to indirect taxes: VAT, CIT, excise tax. An additional goal is to show differences between tax audit and customs and tax control.*

### WPROWADZENIE

Proces zarządzania każdą organizacją prywatną bądź publiczną realizowany jest za pośrednictwem takich funkcji jak: planowanie, organizowanie, kierowanie / motywowanie i kontrola. Biorąc pod uwagę zadania administracji publicznej dotyczące procesu gromadzenia dochodów publicznych, po wielu dyskusjach i działaniach legislacyjnych z dniem 1 marca 2017 roku funkcja kontrolna administracji publicznej została wzmocniona poprzez powołanie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS).

**Celem artykułu jest przedstawienie zmian dotyczących konsolidacji administracji skarbowej tj. administracji podatkowej, kontroli skarbowej oraz Służby Celnej i powołanie Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) a także omówienie jej wpływu na zasady, efektywność i warunki dotyczące poboru podatków. W szczególności chodzi o wykazanie zakresu wprowadzonych zmian i rezultatów kontroli w odniesieniu do podatków pośrednich: VAT, CIT, akcyza, podatek od gier. Dodatkowym celem jest wykazanie różnic między kontrolą podatkową a kontrolą celno-skarbową.**

Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa to dwa podstawowe narzędzia w ręku organów administracji podatkowej, których zasadniczym celem jest weryfikacja prawidłowości rozliczeń podatkowych oraz celnych obywateli i podmiotów gospodarczych. Kontrola podatkowa w polskim systemie prawnym funkcjonuje już od wielu lat i stanowi

ugruntowaną formę kontroli, zaś kontrola celno-skarbowa jest nowym rodzajem kontroli w systemie polskiego prawa podatkowego wprowadzonym z dniem 1 marca 2017 r. na mocy przepisów powołujących do życia Krajową Administrację Skarbową (KAS).

W praktyce wśród kontrolowanych i obywateli występuje wiele trudności związanych z rozróżnieniem tych dwóch rodzajów kontroli. Każda z tych kontroli rządzi się odmiennymi zasadami jej wykonywania i występuje między nimi wiele różnic.

### POJĘCIE I FUNKCJE KONTROLI

Pojęcie kontroli w literaturze i życiu społecznym funkcjonuje od dawna. Nie ma jednak jednej powszechnie obowiązującej definicji, różnie też jest określany jej cel, istota i funkcje.

Stanisław Kałużny definiuje kontrolę jako *rodzaj działania, którego naczelnym celem jest regulowanie i korygowanie wszelkich czynności dla zapewnienia ich sprawności i skuteczności* [4,s.21]. Jacek Jagielski postrzega natomiast kontrolę jako *samoistną, odrębną funkcję, która obejmuje obserwowanie i ustalanie określonego stanu rzeczy (działalności lub stanu), dokonywanie jego sprawdzania, oceny, diagnozowanie przyczyn stwierdzonych nieprawidłowości oraz wskazanie kierunków i sposobów naprawy oraz wniosków służących zapobieganiu nieprawidłowościom w przyszłości* [3,s.17]. Według Bolesława Rafała Kuca *kontrola jest szczególnego rodzaju czynnością oceniania stanów faktycznych (wykonania,*

realizacji, usługi czy produktu), dla których istnieją dające się zidentyfikować odniesienia, czyli normy, procedury, wyznaczenia, ogólnie jakieś wzorce, stanowiące odpowiedź na pytanie, jak być powinno pod danym względem [6,s.11].

Powyższe poglądy, na pewno nie wyczerpują wszystkich definicji kontroli, wskazują jedynie że nie istnieją wyraźne różnice w rozumieniu tego pojęcia. Dla potrzeb porównawczych można przyjąć, że pojęcie kontroli występuje w trzech znaczeniach:

- w sensie ogólnym – (bardzo szerokim) w zasadzie jako kierowanie,
- w sensie technicznym – (węższym od poprzedniego) jako badanie faktów,
- w sensie organizacyjno-prawnym – (najwęższym) jako badanie wyznaczonego (wzorcowego) i faktycznego zachowania oraz nieprawidłowości z tym związanych.

W administracji publicznej, w powszechnym rozumieniu, kontrola oznacza porównanie stanu wyznaczonego – najczęściej poprzez przepisy obowiązującego prawa oraz dokumenty ustalające kierunki działalności jednostki sektora publicznego – ze stanem faktycznym, udokumentowanie uchybień i wskazanie podstaw do odpowiedzialności.

Bazując na ujednoczonych standardach podanych przez Najwyższą Izbę Kontroli należy przyjąć, że pojęcie kontroli w administracji publicznej występuje w dwóch znaczeniach: funkcjonalnym oraz zarządczym. W pierwszym znaczeniu oznacza badanie lub przegląd polegający na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem wymaganym oraz dokonanie jego oceny. Ocena ta jest dokonywana w aspekcie:

- podmiotu przeprowadzającego – kontrolę: wewnętrzną, zewnętrzną,
- czasu przeprowadzania – kontrola ex ante, ex post, bieżąca,
- badanego obszaru – kontrola finansowa wykonania danego zadania.

W drugim znaczeniu, zarządczym, jest to przyjęty system zarządzania, tj. procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy służące do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte [2].

Głównymi celami kontroli w ogólnym rozumieniu powinno być obiektywne badanie systemu zarządzania, identyfikacja słabych punktów, analiza przyczyn wystąpienia niezgodności, propozycja działań korygujących, podjęcie działań zapobiegawczych w występujących niezgodnościach, ocena podjętych wcześniej działań.

Ważne jest, aby istota kontroli polegająca na stwierdzeniu i korygowaniu odchyleń od ustalonych norm opierała się na takich funkcjach jak:

- funkcja informacyjna/sygnalizująca, polegająca na informowaniu kierownictwa o zjawiskach, które spowodowały lub mogą spowodować nieprawidłowości w funkcjonowaniu kontrolowanego obszaru,
- funkcja inspirująca/pobudzająca, świadomość istnienia zagrożeń powinna inspirować kontrolowanego do podejmowania kroków ograniczających prawdopodobieństwo występowania niechcianych zdarzeń w przyszłości,

- funkcja instruktazowa/wychowawcza, realizowana jest przez doradztwo i pomoc kontrolującego, np. poprzez udzielanie kontrolowanemu w formie porady interpretacji przepisów,
- funkcja prewencyjna/profilaktyczna, jej zadaniem jest przede wszystkim zabieganie niekorzystnym zjawiskom, ujawnionym w toku przeprowadzania kontroli [9,s. 195-244].

Biorąc pod uwagę ww. funkcje kontroli w zakresie finansów publicznych, w tym realizacji budżetu państwa, szczególną rolę o charakterze instytucjonalnym odgrywa administracja skarbowa.

## KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA JAKO CENTRALNY ORGAN RZĄDOWY STOJĄCY NA STRAŻY DOCHODÓW PAŃSTWA

W funkcjonującej do końca lutego 2017 r. starej administracji podatkowej, skarbowej i celnej występowało szereg problemów związanych ze strukturą organizacyjną, nakładaniem się kompetencji organów, infrastrukturą oraz sprawami pracowniczymi. W praktyce problemy te wiązały się z niejednorodnością struktur organizacyjnych, papierowym obiegiem dokumentacji, dysproporcjami w wyposażeniu urzędów, brakiem możliwości optymalnego gospodarowania środkami przeznaczonymi na finansowanie prowadzonych działań. Występował też brak jasno określonej ścieżki kariery urzędniczej, słabo działające kanały komunikacji między organami, rozproszone bazy danych, różnorodne standardy działania, brak jednolitych procedur oraz powielanie kompetencji a czasami także konkurencyjność podejmowanych działań przez poszczególne organy działające w ramach trzech odrębnych struktur organizacyjnych (struktura podatkowa, celna i kontroli skarbowej).

W celu wyeliminowania powyższych problemów, po wielu latach oczekiwania, pojawił się akt prawny o utworzeniu jednej spójnie działającej rządowej administracji specjalnej zajmującej się kontrolą dotyczącą gromadzenia dochodów budżetowych i skupiającej w sobie wyżej wskazane trzy struktury. Przy tworzeniu nowej jednolitej struktury administracji kierowano się m.in. następującymi przesłankami:

- koniecznością usprawnienia obsługi i wsparcia uczciwego podatnika, w tym przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych,
- koniecznością poprawy efektywności w szybkim wykrywaniu i zwalczaniu oszustw podatkowych oraz egzekucji zaległości podatkowych i celnych,
- zwiększeniem efektywności i trafności kontroli,
- koniecznością profesjonalizacji kadr umożliwiającej sprawne wykonywanie zadań,
- przyspieszeniem załatwiania spraw podatkowych,
- usprawnieniem systemu zapewniającego bezpieczeństwo finansowe państwa oraz właściwe zorganizowanie ochrony celnej granicy wschodniej Polski [7].

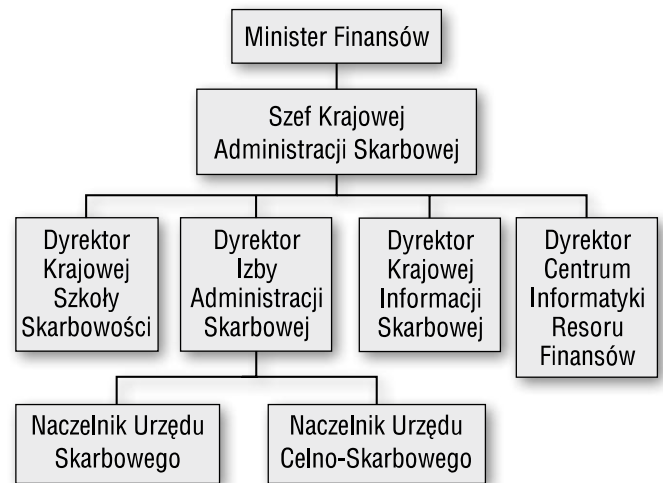
Misją zreformowanej administracji skarbowej jest zapewnienie stabilnych, efektywnych i zrównoważonych finansów publicznych oraz wysoka jakość świadczonych usług. Misją ta znajduje odzwierciedlenie w preambule do ustawy o KAS. Zgodnie z preambułą: „*uznając doniosłość konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w szczególności podatków i należności celnych, troszcząc się o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej oraz chroniąc bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej, w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych, uchwała się, co następuje (...)*” [12]. Z preambuły nakreślającej misję Krajowej Administracji Skarbowej wynika, że u podstaw powołania nowej administracji podatkowej leżała doniosłość wynikająca z art. 84 Konstytucji RP, który reguluje obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w szczególności podatków przez obywateli [10]. W związku z tym preambuła wskazuje na troskę o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej oraz ochronę bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków nałożonych na podatników, a także kładzie nacisk na zapewnienie efektywnego poboru danin publicznych.

Wizją Krajowej Administracji Skarbowej jest nowoczesna, skuteczna w egzekwowaniu podatków oraz ciesząca się zaufaniem społecznym, wspierająca uczciwych podatników i przedsiębiorców, zwalczająca oszustwa podatkowe i celne oraz chroniąca rynek i społeczeństwo [12].

Należy wskazać, że utworzenie nowej struktury funkcjonowania administracji skarbowej o tak określonej misji i wizji wpisuje się w realizację zasad przewidzianych w tzw. „Konstytucji biznesu”. „Konstytucję biznesu” tworzy pakiet pięciu ustaw z marca 2018 r. Pakiet tych ustaw zastąpił obowiązujące regulacje w zakresie swobody prowadzenia działalności gospodarczej, które regulują kwestie związane z prowadzeniem kontroli wobec przedsiębiorców. Najważniejszym aktem prawnym w tym zakresie jest ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców [13].

Ponadto utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej jest istotnym elementem prowadzonej strategii na rzecz odpowiedzialnego rozwoju w obszarach: reformy otoczenia instytucjonalnego, zwiększenia sprawności funkcjonowania instytucji państwa, w tym administracji, a także zmian systemowych w obszarze finansów publicznych, w tym głównie uszczelnienia systemu poboru podatków.

Krajowa Administracja Skarbowa tworzy nową jednolitą strukturę organizacyjną, która została wyposażona w narzędzia mające poprawić stopień przestrzegania przepisów podatkowych i celnych. Krajowa Administracja Skarbowa powstała z działających dotychczas odrębnie trzech służb podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, tj. administracji podatkowej, służby celnej oraz kontroli skarbowej. W wyniku przeprowadzonej reformy nastąpiło połączenie tych służb w jedną strukturę organizacyjną opartą na zasadzie podległości pionowej (rys.1).



**Rys. 1. Struktura organizacyjna KAS.**

**Fig. 1. Organizational Structure of KAS.**

**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie [12].

**Source:** Own study based on [12].

Najwyższym organem Krajowej Administracji Skarbowej jest minister właściwy do spraw finansów publicznych, który koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań nowej struktury. Minister ten określa czteroletnie kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej.

Na czele Krajowej Administracji Skarbowej stoi Szef Krajowej Administracji Skarbowej, który w hierarchii podlega bezpośrednio ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Do zadań Szefa KAS należy przede wszystkim:

- nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości oraz dyrektora Centrum Informatyki Ministerstwa Finansów, a także nadzór nad działalnością dyrektorów właściwych w sprawach Krajowej Administracji Skarbowej komórek organizacyjnych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS,
- rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców,
- przeciwdziałanie „praniu brudnych pieniędzy” oraz finansowaniu terroryzmu,
- koordynowanie kontroli celno-skarbowych wykonywanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych.

Szef KAS jest organem wyższego stopnia w stosunku do dyrektorów izb administracji skarbowej.

Szef KAS może wykonywać swoje zadania na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej poprzez wyodrębnione komórki organizacyjne urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz przy pomocy swoich zastępców, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dy-

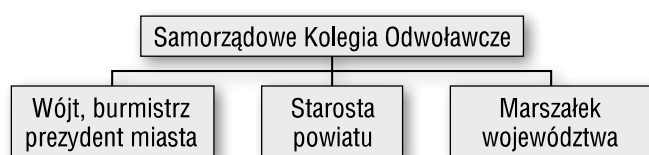
rektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości oraz dyrektora Centrum Informatyki.

Szefowi KAS podlegają bezpośrednio dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz dyrektorzy izb administracji skarbowej. Do zadań dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej należy zapewnianie dostępu do informacji podatkowej i celnej, prowadzenie spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej oraz prowadzenie polityki kadrowej i szkoleniowej. Do zadań dyrektorów izb administracji skarbowej należy prowadzenie nadzoru nad działalnością naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, rozstrzyganie odwołań od decyzji jako organ drugiej instancji, a także prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz sporządzanie analizy ryzyka.

Szefowi KAS podlega bezpośrednio również dyrektor Krajowej Szkoły Skarbowości odpowiedzialny za politykę szkoleniową oraz dyrektor Centrum Informatyki Krajowej Administracji Skarbowej odpowiedzialny za dostarczanie usług informatycznych jednostkom organizacyjnym KAS.

Kolejną pozycję w strukturze organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej zajmują naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych podlegają bezpośrednio dyrektorom właściwych izb administracji skarbowej. Do zadań tych pierwszych należy w szczególności ustalanie, określanie i pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych, pobór należności celnych, wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych oraz prowadzenie ewidencji podatników i płatników. Zaś do zadań naczelników urzędów celno-skarbowych należy w szczególności wykonywanie kontroli celno-skarbowych, rozstrzyganie w drugiej instancji odwołań od swoich decyzji wydanych w ramach kontroli celno-skarbowej oraz prowadzenie wymiaru należności celnych i podatkowych związanych z przywozem i wywozem towarów.

Jako uzupełnienie należy dodać, że oprócz organów wchodzących w skład struktury Krajowej Administracji Skarbowej funkcjonują inne organy pełniące funkcję organów podatkowych. Są nimi wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta oraz marszałek województwa, a także samorządowe kolegia odwoławcze. Do ich zadań należy wymiar i pobór podatków i opłat lokalnych oraz prowadzenie kontroli podatkowych w tym zakresie, a także kontrola prawidłowości wydawanych decyzji (samorządowe kolegia odwoławcze) (rys. nr 2).



Rys. 2. Pozostałe organy podatkowe.

Fig. 2. Other tax authorities.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [11]

Source: Own study based on [1]



Rys. 3. Przekształcenia organów podatkowych w organy Krajowej Administracji Skarbowej.

Fig. 3. Transformation of the existing tax authorities into KAS authorities.

Źródło: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Source: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

W ramach przeprowadzonej reformy administracji podatkowej i celnej dokonano również zmian w strukturze terytorialnej (rys.3). I tak:

- ▶ dokonano przekształcenia 16 izb skarbowych w 16 izb administracji skarbowej,
- ▶ pozostało nadal – 400 urzędów skarbowych,
- ▶ 16 izb celnych, 45 urzędów celnych i 143 oddziały celne oraz 16 urzędów kontroli skarbowej wraz z 8 ośrodkami zamiejscowymi przekształcono odpowiednio w 16 urzędów celno-skarbowych wraz z 45 delegaturami i 143 oddziałami celnymi.

## EFEKTY WPROWADZONYCH ZMIAN/ KONTROLI W ODNIESIENIU DO REALIZACJI DOCHODÓW BUDŻETOWYCH PAŃSTWA

Zmiany dotyczące konsolidacji administracji skarbowej można oceniać z różnego punktu widzenia. Biorąc pod uwagę społeczno-gospodarczą użyteczność finansów publicznych, ocena funkcjonowania KAS przeprowadzona będzie w odniesieniu do kształtowania się dochodów publicznych o charakterze podatkowym. Poniższa tabela przedstawia strukturę dochodów budżetu państwa w latach 2016-2017.

Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1.stycznia do 31 grudnia 2017r, Rada Ministrów, Warszawa 2018.

Analiza danych zawartych w tabeli wskazuje, że główne źródło dochodów budżetu państwa to dochody podatkowe, w 2017r stanowiły one 90, 0%, podczas gdy dochody niepodatkowe tylko 9,6 %, środki z UE 0,4%. Analiza danych zawartych w tabeli ponadto wskazuje, że w zakresie dochodów o charakterze podatkowym we wszystkich pozycjach nastąpił przyrost dochodów budżetu państwa 2017r w stosunku do roku 2016. Pojawia się zatem pytanie o przyczyny tego wzrostu.

Na tak pozytywny efekt dotyczący dochodów budżetu wpływ miało szereg czynników. Wiodącym niewątpliwie była

Tabela 1. Struktura dochodów budżetu państwa za lata 2016 – 2017

Table 1. The structure of the state budget for the years 2016-2017

Rodzaj dochodu	Wykonanie rok 2016 w tys. zł	Wykonanie rok 2017 w tys. zł	3:2 w %
1	2	3	4
<b>Dochody ogółem</b>	<b>314.683.570</b>	<b>350 414702</b>	<b>111,4</b>
Dochody podatkowe i niepodatkowe			
<b>1. Dochody podatkowe:</b>	<b>313269679</b>	<b>348929084</b>	<b>111,4</b>
1.1. podatki pośrednie	273138414	315257413	115,4
a) podatek od towarów i usług	193740319	226702700	117,0
b) podatek akcyzowy	126584120	156801211	123,9
c) podatek od gier	65749274	68261286	103,8
1.2. podatek CIT	1406925	1640203	116,6
1.3. podatek PIT	26381397	29758467	112,8
1.4. podatek od wydobycia kopalin	48232395	52668801	109,2
1.5. podatek od niektórych instytucji finansowych	1277488	1786224	139,8
1.6. pozostałe dochody podatkowe	3506810	4341221	123,8
1.7. podatek tonażowy	0,3	0,3	107,6
1.8. podatki zniesione	3	0,34	11,6
<b>2. Dochody niepodatkowe:</b>	<b>40132266</b>	<b>33671671</b>	<b>83,9</b>
2.1. dywidendy i wypłaty z zysku	2814682	2427406	86,2
2.2. Wypłaty z zysku NBP	7861992	8740937	111,2
2.3. Cło	3177775	3555681	111,9
2.4. Dochody państwowych jednostek budżetowych i inne dochody niepodatkowe	24044869	16825199	70,0
2.5. wpłaty jednostek samorządu terytorialnego	2231948	2122448	95,1
<b>3. Środki z Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegające zwrotowi</b>	<b>1413891</b>	<b>1485618</b>	<b>105,1</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [8]

Source: Own study based on [8]

korzystna sytuacja makroekonomiczna. Nastąpiło znaczące przyspieszenie tempa wzrostu produktu krajowego brutto (PKB) w ujęciu realnym do 4,6% z zanotowanego w 2016 r. wzrostu o 3,0%. Przyspieszone tempo wzrostu PKB w 2017 r. było spowodowane dobrą koniunkturą i wzrostem spożycia prywatnego, które w ujęciu realnym wzrosło w 2017 r. o 4,7%, wobec 3,9% wzrostu w 2016 r [8]. Tego typu uzasadnienie nie wyczerpuje odpowiedzi z punktu widzenia postawionego pytania badawczego w tym artykule, które sprowadza się do określenia funkcji kontrolnej administracji skarbowej zreformowanej w ostatnich latach pod kątem uszczelnienia systemu podatkowego, czyli poprawy dochodów budżetu państwa.

Pogłębiona analiza sprawozdania z wykonania budżetu państwa za rok 2017[1] i raport KAS podsumowujący pierwszy rok działalności pozwalają na wyodrębnienie kilku obszarów dotyczących działań administracji skarbowej w zakresie poboru podatków z korzyścią dla budżetu państwa. Należą do nich:

1. działania usprawniające system kontroli i ilość przeprowadzonych kontroli w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych w kierunku poprawy skuteczności poboru i eliminacji szarej strefy,
2. stworzenie przejrzystej struktury administracji skarbowej, co rokuje poprawę współpracy z podatnikiem w kierunku zabezpieczającym interesy obu stron podatkowych,
3. skuteczniejszy i sprawniejszy pobór należności podatkowych wynikający z ustaleń pokontrolnych [5].

**Do działań usprawniających system kontroli** należności podatkowych zaliczyć należy wdrożenie systemu analiz podatkowych, który polega na wczesnym wykrywaniu i rozpoznawaniu mechanizmów przestępstw i oszustw podatkowych uszczuplających dochody państwa. Na poziomie centralnym utworzono w tym celu komórki analityczne dedykowane przestępstwom VAT i nieprawidłowościom w rozliczaniu podatku CIT.

Przyjmując za podstawę system analiz podatkowych zidentyfikowano blisko 50 łańcuchów VAT dotyczących 600 podmiotów o łącznych uszczupleniach na kwotę 500 mln zł. Dobrym rozwiązaniem w tym zakresie okazało się wprowadzenie Jednolitego Pliku Kontrolnego dla potrzeb VAT (JPK\_VAT), który stanowi zestaw informacji o zakupach i sprzedaży a wynika z ewidencji VAT przedsiębiorcy za dany okres. Przedsiębiorca przesyła go co miesiąc wyłącznie w wersji elektronicznej, w określonym układzie i formacie, który ułatwia i standaryzuje przetwarzanie danych. Dzięki JPK\_VAT, KAS może szybko reagować na pojawiające

się oszustwa podatkowe, poprzez automatyzację czynności sprawdzających.

W 2017 r. na tej podstawie zidentyfikowano faktury wystawione przez podmioty nie mające otwartego obowiązku w podatku VAT o łącznej wartości ok. 2 mld zł.

Kolejny obszar uszczelnienia systemu podatkowego dotyczy podatku CIT i cen transferowych oraz agresywnej optymalizacji podatkowej.

W 2017 r. MF koordynowało ponad 150 kontroli i postępowań prowadzonych przez US i UCS z zakresu cen transferowych i agresywnej optymalizacji podatkowej, porozumień cenowych oraz unikania podwójnego opodatkowania dochodów podmiotów powiązanych. Ustalenia w zakresie CIT obejmują: zaniżenie zobowiązania podatkowego na kwotę 635 mln zł, zmniejszenie straty o 1 300 mln zł. Podatek do wpłaty określony w decyzjach wydanych przez organy KAS wyniósł: w odniesieniu do cen transferowych 4,6 mln zł, a z tytułu nie właściwej optymalizacji podatkowej 312,0 mln zł.

Wśród czynników mających wpływ na wzrost dochodów budżetowych wymienić należy także wdrożenie ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (tz. SENT) oraz przeorganizowanie Służby Celno-Skarbowej w kierunku stworzenia systemu kontroli mobilnych. Koncepcja zakłada etapową centralizację odpraw celnych oraz zmianę modelu realizowanych czynności kontrolnych w kierunku zapewnienia ich „mobilności” i koordynacji działań kontrolnych. Konsolidacja Odpraw i Mobilny Model Kontroli - CUDO CUDO. Przyjęte rozwiązania służą oczyszczeniu rynku paliwowego z nielegalnego obrotu z korzyścią dla krajowych producentów paliw. W 2017 r. przełożyło się to na wzrost wpływów do budżetu o blisko 8 mld zł w stosunku do 2016 r.

W zakresie podatku akcyzowego KAS w 2017 r. w wyniku działań kontrolnych zlikwidowała 32 nielegalne wytwórnie tytoniu oraz 24 nielegalne krajalnie tytoniu – łącznie ujawniono i zlikwidowano 56 nielegalnych biznesów tytoniowych. KAS dokonała ponad 124 tys. ujawnień nielegalnych papierosów i ponad 3 tys. ujawnień nielegalnego tytoniu. Zatrzymano ok. 340 mln szt. papierosów pochodzących z przemytu lub wyprodukowanych na czarnym rynku oraz ponad 233 tony nielegalnego suszu tytoniowego.

W 2017 r. KAS ujawniła i zlikwidowała 9 nielegalnych rozlewni / odkażalni alkoholu. Zatrzymano 65 tys. litrów nielegalnego alkoholu. Łączna liczba ujawnień obrotu nielegalnym alkoholem: 3725.

Do ważnych działań podjętych przez KAS zaliczyć należy wdrożenie procedury dokonywania wpisu do rejestru domen służących do oferowania gier hazardowych zgodnie z ustawą o grach hazardowych. Do dnia 6 marca 2018 r. wpisano do tego rejestru 1570 nazw domen. W okresie od 1 stycznia 2017 r. do 28 lutego 2018 r. organy KAS zatrzymały działanie – 29 615 nielegalnych automatów do gier.

**W zakresie kontaktu z podatnikiem** do pozytywnych rozwiązań zaliczyć należy utworzenie jasnej i przejrzystej struktury KAS, co ilustruje rys. 1. Jeszcze zaś bardziej istotne jest wyraźne określenie kompetencji poszczególnych organów administracji skarbowej, która do czasów wejścia ustawy o KAS była mało czytelna dla przeciętnego obywatela/podatnika.

Aktualnie wiadomo, że **kontrola podatkowa** – prowadzona jest przez pracowników urzędów skarbowych na dotychczasowych zasadach, głównie na podstawie przepisów Ordynacji [11]. Jej podstawowym zadaniem jest weryfikacja rozliczeń podatkowych i uruchomienie postępowania podatkowego na podstawie zapisów działu IV ordynacji podatkowej w celu dochodzenia utraconych należności podatkowych. Kontrola podatkowa to standardowy i zarazem podstawowy tryb weryfikacji rozliczeń podatników stosowany przez organy podatkowe pierwszej instancji, a przede wszystkim przez naczelników urzędów skarbowych. Dotyczyć ona może wszystkich podatków. W ramach kontroli podatkowej przewidziany jest szereg gwarancji dla podatników i ograniczony jest zakres kompetencji organów podatkowych.

**Kontrola celno-skarbowa** – prowadzona jest z kolei przez naczelników urzędów celno-skarbowych i wykonywana zarówno przez pracowników KAS, jak i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Kontrola celno-skarbowa to procedura o charakterze tzw. twardej kontroli. Jej podstawowym zadaniem jest wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości

o szerokiej skali – oszustw, wyłudzeń i innych przestępstw powodujących znaczny uszczerbek w finansach publicznych, a tym samym wpływających na dochody budżetu i system bezpieczeństwa finansowego państwa. Kontrola celno-skarbowa to zaostrożony rodzaj kontroli, który dotyczy wyjątkowych przypadków wymagających większych uprawnień organów administracji skarbowej i ograniczonych możliwości działania podatników. Ta forma kontroli jest co do zasady zastrzeżona dla naczelników urzędów celno-skarbowych i dotyczy podatków stanowiących główne źródła dochodów budżetowych, tj. podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Ma ona szerszy zasięg od kontroli podatkowej. Jej zakres odnosi się do przestrzegania przepisów z zakresu:

- prawa podatkowego,
- prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi,
- regulujących urządzenie i prowadzenie 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,
- rodzaju paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych, przesyłki pocztowe, wywóz i przywóz na terytorium Polski towarów podlegających ograniczeniom [12].

Zadaniem kontroli celno-skarbowej jest wykrywanie zorganizowanych grup przestępczych, funkcjonujących w ramach tzw. karuzeli podatkowych, skutkujących wyłudzeniem podatku VAT. Zasady tej kontroli, to:

- Kontrolowanego nie zawiadamia się wcześniej o zamiarze wszczęcia kontroli. Wszczęcie kontroli następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli udzielonego funkcjonariuszowi lub pracownikowi.
- Kontrola może być przeprowadzona na podstawie legitymacji służbowej w przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy prawa oraz okoliczności faktyczne przemawiają za niezwłocznym przeprowadzeniem kontroli.
- Kontrola powinna być zakończona nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia jej wszczęcia; istnieje jednak możliwość przedłużenia tego terminu.
- Zniesiona zostaje właściwość miejscowa naczelników urzędów celno-skarbowych – naczelnik urzędu celno-skarbowego będzie mógł wykonywać kontrolę na terenie całej Polski.
- Kontrola – poza wyjątkami przewidzianymi w ustawie - kończy się doręczeniem wyniku kontroli.

**Kolejny obszar działań KAS, to współpraca z podatnikiem**, której głównym zadaniem jest ochrona legalnego biznesu oraz obsługa i wsparcie podatnika/ przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych

i celnych. W tym zakresie ważną rolę odgrywa Krajowa Informacja Skarbowa (KIS), która wyraźnie została wyodrębniona w strukturze KAS wraz z określeniem jej zadań i kompetencji. KIS udziela odpowiedzi na pytania telefoniczne podatników i przesłane pocztą elektroniczną oraz kanałem Webchat, które usprawniają proces wyjaśniania wątpliwych kwestii natury podatkowej. Na tej podstawie w 2017 r. wydano łącznie 25 718 indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Podkreślić należy, że indywidualna interpretacja podatkowa, jest korzystna tak z punktu widzenia podatnika jak i organów podatkowych dlatego, że w sytuacjach konfliktowych, mało klarownych, zabezpiecza interesy obu stron.

**W obszarze trzecim wyrażającym się skutecznością kontroli** dotyczącej należności budżetowych w wyniku ustaleń pokontrolnych, jak wynika z analizy raportu KAS podsumowującego pierwszy rok działania, w 2017 r. wpływy do budżetu państwa były wyższe o 42,5 mld zł w porównaniu do 2016 r. Największy wzrost odnotowano w odniesieniu do podatku VAT – 30 mld zł w skali roku, co jest efektem wprowadzenia tzw. „pakietu paliwowego” ale i również innych działań, jak np.; zwalczanie nielegalnego obrotu towarami azjatyckimi w centrach handlowych.

W 2017 r. urzędy kontroli skarbowej, a następnie urzędy celno-skarbowe wszczęły łącznie 2,9 tys. kontroli dotyczących podatków. Efektywność kontroli podatkowych, liczona stosunkiem liczby kontroli zakończonych do liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości wyniosła 86 % i była większa niż w 2016 r. Czas trwania kontroli został skrócony średnio o 10 dni. Średni czas trwania kontroli – do 45 dni.

Realne wpłaty dokonane w wyniku kontroli prowadzonych przez urzędy celno-skarbowe wyniosły w 2017 roku 1,74 mld zł, dla porównania wpłaty w wyniku kontroli zrealizowanych w 2016 r. przez urzędy kontroli skarbowej wynosiły – 1,16 mld zł. Porównując rok do roku mamy wzrost o 50% wpłat będących wynikiem takich „twardych” kontroli. W 2017 r. w wyniku kontroli UCS wstrzymano zwrot VAT lub zmniejszono kwotę zwrotu VAT (przed lub po dokonaniu zwrotu) na kwotę ponad 1,5 mld zł. Wartość dodatkowych wpływów budżetowych wynikających z działań kontrolnych całej KAS w 2017 r. to ponad 3,35 mld zł. Dodatkowe wpływy były większe od zakładanych o 43,9%. Te dane świadczą o większej skuteczności zreformowanej administracji skarbowej, rozpatrywanej z punktu widzenia interesów budżetu.

W ramach nowej formuły organizacyjnej KAS usprawniła również działania związane z zabezpieczaniem mienia, ujawnianiem majątków pochodzących z przestępstw, również tzw. przestępstw karuzelowych oraz nakierowaniem czynności na poszukiwanie składników mienia wśród przestępców podatkowych. Działania te były możliwe m.in. dzięki zmianom w przepisach, które wprowadziły nowe zadanie dla KAS, polegające na ujawnianiu i odzyskiwaniu mienia zagrożonego przypadkiem w związku z przestępstwami skarbowymi ujawnianymi przez organy KAS. Kwota zabezpieczeń majątkowych w postępowaniach przygotowawczych w zakresie tzw. karuzel VAT-owskich w 2017 r. to ponad 180 mln zł.

Jak wynika ze sprawozdania Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu za 2017 r., w 2017 r. relacja dochodów podatkowych budżetu państwa do PKB ogółem zwiększyła się do poziomu 15,9%, czyli o 1,2 pkt proc. w odniesieniu do 2016 r.

## PODSUMOWANIE

Zmiany w zakresie organizacji i metod działania administracji skarbowej w kierunku usprawnienia jej funkcji kontrolnej, należy ocenić pozytywnie przez pryzmat korzyści dla budżetu państwa i podatnika. Po wielu latach dyskusji i oczekiwań ze strony podatników, KAS w sposób bardziej przejrzysty określa zadania poszczególnych organów kontrolnych znosząc trwający przez wiele lat dualistyczny podział na urzędy celne i urzędy skarbowe, scalając jednocześnie funkcjonującą wcześniej odrębnie kontrolę podatkową i kontrolę skarbową. Funkcjonujące odrębnie wymienione kontrole budziły wiele nieporozumień poprzez nakładanie się kompetencji i wydłużały proces kontroli.

Połączenie trzech służb – umożliwia lepsze wykorzystanie zasobów kadrowych, finansowych i organizacyjnych w wyniku wprowadzenia nowych metod i narzędzi usprawniających procesy kontrolne oparte na nowych technologiach. Rezultatem jest także sprawniejsza obsługa podatników i podnoszenie standardów tej obsługi, poprawa bezpieczeństwa finansowego państwa w wyniku wprowadzenia nowej organizacji pracy, co przekłada się na sprawniejsze wykrywanie oszustw i przestępstw podatkowych, popełnianych na szkodę Skarbu Państwa – a zatem nas wszystkich oraz lepsze identyfikowanie i eliminowanie zjawisk sprzyjających uszczupleniom dochodów budżetowych, jakimi są tzw. niezgodne z prawem działania optymalizacyjne zmierzające do omijania przepisów prawa podatkowego i nie płacenia należnych podatków.

Bazując na wynikach pokontrolnych, wyrażających się w odzyskaniu sporej kwoty utraconych należności budżetu państwa wyraźnie widać, że w zakresie prawidłowego wywiązywania się podatników z regulowania należności podatkowych i eliminacji „szarej strefy” funkcjonowanie sprawnie działającej, wyposażonej w nowoczesne instrumenty/ narzędzia administracji skarbowej jest konieczne. Wyspecjalizowana administracja rządowa w nowej strukturze organizacyjnej lepiej zabezpiecza interesy finansowe państwa w zakresie realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz ochronę obszaru celnego Unii Europejskiej.

Ocena działań kontrolnych zreformowanej administracji skarbowej przez pryzmat tylko jednego roku jest jednak dość płytka, pomimo widocznych pozytywnych rezultatów. Perspektywa jednego roku nie może bowiem stanowić podstawy do formułowania wniosków ostatecznych, stanowi jedynie podstawę do prowadzenia dalszych badań dotyczących uszczelnienia systemu podatkowego, eliminacji „szarej strefy”, zmian w poziomie tzw. luki podatkowej, czy też usprawnienia działań kontrolnych w zakresie stosowanych procedur oraz ich wpływu na współpracę z podatnikiem i działalność przedsiębiorstw.

## LITERATURA

- [1] **Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 r. 2018.** Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli.
- [2] **Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej. 2005.** Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli.

- [3] **JAGIELSKI J. 2006.** Kontrola administracji publicznej. Warszawa: Wyd. LexisNexis.
- [4] **KALUŻNY S. 2008.** Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka. Warszawa: Wyd. PWE.
- [5] **Krajowa Administracja Skarbowa. Podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania. 2018.** Warszawa.
- [6] **KUC B. R. 2008.** Kontrola-kontroling-audyt 3 w 1 podobieństwa i różnice. Warszawa: Wyd. PTM.
- [7] **Materiał szkoleniowy Krajowej Izby Doradców Podatkowych. 2017.** „Ustawa o KAS, Kontrola celno-skarbowa i reguły intertemporalne”. Warszawa.
- [8] **Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1.stycznia do 31 grudnia 2017 r. 2018.** Warszawa: Rada Ministrów.
- [9] **SZCZEPANOWSKI P. 2004. Kontrola i controling.** [W:] Zarządzanie. Teoria i praktyka. red. naukowa Andrzej K. Koźmiński, Włodzimierz Piotrowski. Warszawa: Wyd. Naukowe PWN.

#### Akty prawne:

- [10] **Konstytucja RP z 6 kwietnia 1997 r.** Dz. U. z 1997 r. nr. 78 poz. 483.
- [11] **Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r.** Ordynacja podatkowa. Tekst jednolity Dz. U. 2017 r, poz. 201.
- [12] **Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r.** o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r., poz. 1947 z późn. zm.).
- [13] **Ustawa z dnia 6 marca 2018 r.** Prawo przedsiębiorców. Dz. 2018,pożn. 646.