

JOANNA NACZYŃSKA
Katowice

FUNKCJONOWANIE INSTYTUCJI KONTROLI SKARBOWEJ*

Z mocy ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej¹ dnia 6 listopada 1991 r. zaistniała, a z dniem 7 lutego 1992 r. zaczęła funkcjonować instytucja kontroli skarbowej.

Kontrola skarbowa realizuje zadania w zakresie kontroli finansowej. 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 rachunkowości². Podkreślenia wymaga więc fakt, że kontrola skarbowa nie jest kontrolą ściśle podatkową, ale finansową, obejmującą również kontrolę budżetową i dewizową. Dotyczy ona również państwowych osób prawnych – z racji większości udziałów Skarbu Państwa – i jest odpowiednikiem kontroli audytorskiej w krajach zachodnich.

Ustawa nie podaje w sposób bezpośredni definicji kontroli skarbowej, ograniczając się do określenia przedmiotowego (art. 2-3) i podmiotowego (art. 4-5) zakresu jej obowiązywania oraz jej celu (art. 1). Wydaje się, że przy uchwalaniu ustawy o kontroli skarbowej ustawodawcy nie chodziło o wyodrębnienie tej kontroli z systemu kontroli państwowej i podkreślenie tego wyodrębnienia, lecz o nadanie kontroli skarbowej cech podmiotowych (jej instytucjonalizacja), potraktowanie jako czegoś, przed czym postawiono cel, określono jego zadania i dano instrumenty do realizacji tych zadań. Tego

* Artykuł uwzględnia stan prawny na rok 1994.

¹ Opublikowanej w Dz.U. Nr 100, poz. 442, 1991 r., zmiany: 1992 r. Dz.U. Nr 21, poz. 85.

² M. W y n i m k o, *Podsystem kontroli specjalistycznej*, „Organizacja i Kierowanie”, 1991, nr 2, s. 54.

typu podejście znajduje swoje uzasadnienie również w art. 36 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym kontrola skarbowa w granicach swoich zadań uzyskuje, gromadzi, przetwarza i wykorzystuje informacje o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podlegających kontroli.

Ograniczenie się do pojmowania kontroli jako wyłącznie instytucji prawnej byłoby niewątpliwie błędem, jest to bowiem bezsprzecznie również jeden z rodzajów kontroli państwowej, mającej na celu zbadanie i ocenę działalności kontrolowanej jednostki, w której chodzi o stwierdzenie stanu faktycznego odnoszącego się do postępowania kontrolowanej jednostki, porównanie go z przyjętym stanem wzorcowym (wzorce zawarte są tutaj w przepisach podatkowych), ocenę stwierdzonego stanu faktycznego z punktu widzenia interesów i praw Skarbu Państwa oraz wyciągnięcie wniosków i konsekwencji w stosunku do kontrolowanej jednostki w przypadku stwierdzenia naruszenia stanu wzorcowego (naruszenia przepisów)³.

Cel kontroli skarbowej został określony w art. 1 przywołanej wyżej ustawy o kontroli skarbowej, zgodnie z którym jest nim ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa oraz zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, jak również badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem innych państwowych osób prawnych. Do zakresu kontroli skarbowej, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy, należy:

- kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych;
- kontrola celowości i legalności wydatkowania środków budżetowych oraz prawidłowości obliczania i wykorzystywania dotacji budżetowych;
- badanie zgodności z prawem wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym, a w szczególności ujawnianie niedoborów, a także innych szkód w tym mieniu;
- badanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód gminy, a także jeszcze innych należności pieniężnych budżetu państwa.

³ J. K u l i c k i, R. S m o l i ń s k i, *Kontrola skarbowa*, Warszawa 1992, s. 7.

Ponadto kontrola skarbowa obejmuje również wykonywanie szczególnego nadzoru podatkowego, badanie prawidłowości stosowania cen umownych w zakresie objętym ograniczeniami swobodnego kształtowania się ich poziomu oraz badanie prawidłowości obrotu dewizowego⁴.

Kontroli skarbowej podlegają zarówno zobowiązani do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa lub państwowych funduszy celowych, jak i podmioty wydające środki z budżetu państwa, a także władający i zarządzający mieniem państwowym. Kontroli skarbowej w tym zakresie podlegają nie tylko podatnicy, lecz również izby i urzędy skarbowe, a także płatnicy i inkasenci podatków i innych należności, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy owe to przede wszystkim przepisy ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych⁵, w myśl której płatnikiem jest osoba obowiązana z mocy prawa do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go na właściwy rachunek, natomiast zaś inkasentem – osoba obowiązana tylko do pobrania i wpłacenia podatku na właściwy rachunek organu podatkowego. Ten zaś, kto jest obowiązany do uiszczenia podatku z tytułu ciężącego na nim obowiązku podatkowego, czy to bezpośrednio na rachunek organu podatkowego, czy to za pośrednictwem płatnika lub inkasenta, jest podatnikiem i jako taki w pierwszym rzędzie podlega kontroli skarbowej⁶.

Organ kontroli skarbowej może sprawdzić, czy podatnik osiągnął rzeczywiście takie dochody, jakie zadeklarował, czy nie zaniżył podlegających opodatkowaniu przychodów. Ponieważ z reguły obliczenie wysokości podatków należy do podatnika albo płatnika, przedmiotem kontroli może być również prawidłowość tych wyliczeń. Należy również zauważyć, że kontroli skarbowej podlegają zarówno podatki zasilające budżet państwa, jak i te, które wpływają do kasy gminy, a także – prawidłowość obliczania i wpłacania składek ZUS oraz wszelkich należności budżetu, takich jak grzywny, opłaty sądowe czy też opłata skarbową⁷.

Kontrolę skarbową w zakresie i trybie określonym przez ustawę o kontroli skarbowej sprawują organy kontroli skarbowej. Organami tymi są:

– Minister Finansów, jako naczelny organ kontroli skarbowej;

⁴ Art. 3 ustawy o kontroli skarbowej.

⁵ Opublikowanej w Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 z późniejszymi zmianami.

⁶ Z. G o d e c k i, J. G u c k i, *Kontrola skarbowa u Ciebie*, Gdańsk 1992, s. 11.

⁷ I. L e w a n d o w s k a, *Płatnik pod lupą, czyli policja skarbową*, „Rzeczpospolita”, 1992, nr 77 z dnia 31 III, dodatek Ekonomia i prawo, s. VII.

- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, jako organ wyższego stopnia nad inspektorami kontroli skarbowej;
- inspektorzy kontroli skarbowej, powoływani i odwoływani przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Minister Finansów, zajmujący pozycję naczelnego organu administracji państwowej kierującego sprawami finansowymi gospodarki narodowej, jest również naczelnym organem kontroli skarbowej. Na jego wniosek Prezes Rady Ministrów powołuje i odwołuje Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej obok obowiązków wynikających z wykonywania funkcji administracyjno-zarządzających kontrolą skarbową ma szerokie kompetencje związane z zajmowanym urzędem – organu kontroli skarbowej. Chodzi głównie o nadzór nad organami kontroli skarbowej pierwszej instancji, tj. inspektorami kontroli skarbowej, oraz orzecznictwo w drugiej instancji⁸.

Wyłączne uprawnienie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej stanowi sprawowanie kontroli izb i urzędów skarbowych w zakresie prawidłowości ustalania i poboru podatków i niepodatkowych należności budżetowych. Ogromne znaczenie ma również uprawnienie wynikające z art. 35 ustawy, a mianowicie na żądanie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej banki są obowiązane udzielać informacji o obrotach i stanach rachunków bankowych podatników, w związku z toczącą się sprawą karną lub karną skarbową przeciwko posiadaczowi rachunku będącemu osobą fizyczną oraz o przestępstwo popełnione w zakresie działalności osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej, która jest posiadaczem rachunku⁹.

Organami kontroli skarbowej pierwszego stopnia są inspektorzy kontroli skarbowej. Osoby powołane do wykonywania działalności kontrolnej powinny posiadać określone kwalifikacje. Ustawa o kontroli skarbowej w art. 39 wyraźnie precyzuje warunki, jakie musi spełniać inspektor kontroli skarbowej, m.in. powinien on posiadać wyższe wykształcenie prawnicze, ekonomiczne lub inne wyższe o specjalności przydatnej do kontroli skarbowej, co najmniej pięcioletni staż pracy w organach administracji podatkowej albo trzyletnią

⁸ M. S z u b i a k o w s k i, *Organizacja policji skarbowej*, „Przegląd Podatkowy”, 1992, nr 9, s. 5.

⁹ Należy w tym miejscu zauważyć, że przepis ten w krótkim czasie po wejściu w życie ustawy o kontroli skarbowej został przy okazji nowelizacji prawa bankowego skreślony, później zaś przy kolejnej nowelizacji zapis ten przywrócono.

praktykę w urzędach kontroli skarbowej oraz złożyć egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora przed komisją powołaną przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Inspektor kontroli skarbowej jest nie tylko organem kontroli skarbowej, ale również w wyniku dokonanej nowelizacji ustawy karnej skarbowej stał się organem dochodzenia i jednocześnie kierownikiem tego organu¹⁰. Uprawniony jest on do prowadzenia dochodzenia w sprawach karnych skarbowych oraz w sprawach o przestępstwa na szkodę Skarbu Państwa ujawnionych w toku kontroli.

Do wyłącznych kompetencji inspektora kontroli skarbowej należy prowadzenie postępowania kontrolnego.

Postępowanie kontrolne wszczynają i prowadzi inspektor na podstawie upoważnienia wydanego przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Jednakże może być ono wszczęte bez upoważnienia, jeżeli okoliczności faktyczne uzasadniają natychmiastowe podjęcie kontroli. O wszczęciu postępowania zawiadamia się kontrolowanego na piśmie, określając zakres, czas i miejsce kontroli oraz nazwisko inspektora prowadzącego kontrolę. Przeprowadzenie czynności kontrolnych określają przepisy ustawy o kontroli skarbowej (art. 13-22). Czynności kontrolne kończy sporządzenie protokołu kontroli, do którego treści kontrolowany może złożyć wyjaśnienia i zastrzeżenia, a inspektor obowiązany jest ustosunkować się do nich w formie odpowiedniej adnotacji.

Po zgromadzeniu dokumentacji czynności kontrolnych inspektor zapoznaje kontrolowanego z treścią dokumentów i ustaleniami kontroli. W terminie 3 dni kontrolowany ma prawo zarządzać na piśmie:

- uzupełnienia tej dokumentacji przez wskazanie czynności kontrolnych, które powinny być podjęte;
- przeprowadzenia ponownej oceny zebranej dokumentacji z punktu widzenia możliwości weryfikacji ustaleń kontroli.

Inspektor jest zobowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 3 dni zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia. Po rozpatrzeniu zastrzeżeń inspektor przedstawia kontrolowanemu na piśmie ostateczne ustalenia i wnioski, zwane wynikami kontroli.

Jeżeli kontrolowany nie zgłosi żądania skierowania sprawy na drogę postępowania podatkowego, to wynik kontroli wywiera ten sam skutek co decyzja ostateczna organu podatkowego ustalająca zobowiązanie podatkowe,

¹⁰ Wynika to z art. 128 §1 ustawy karnej skarbowej z dnia 26 października 1971 r. z późniejszymi zmianami. Zob. też: F. P r u s a k, *Ustawa karna skarbowa z komentarzem*, Warszawa 1994, s. 201-203.

tn. kontrolowanemu nie będzie służyło prawo wniesienia odwołania w administracyjnym toku postępowania, a wynikająca z wyniku kontroli należność stanie się wymagalna¹¹.

Ustawa o kontroli skarbowej poprzez rozdzielenie kompetencji kontrolnych w zakresie kontroli podatkowej organów podatkowych (izb i urzędów skarbowych) od kompetencji organów kontroli skarbowej stworzyła jakby dwutorowość postępowania kontrolnego. Chodzi mianowicie o to, że postępowanie kontrolne stanowi część postępowania prowadzonego przez organy podatkowe (urzędy skarbowe) w sprawach zobowiązań podatkowych oraz jest samoistnym postępowaniem wszczynanym przez organ kontroli skarbowej w celu kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, do których stosuje się przepisy ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Organy podatkowe (urzędy skarbowe) są uprawnione do przeprowadzania kontroli działalności jednostek organizacyjnych, a także działalności zarobkowej osób fizycznych oraz posiadanych przez nie nieruchomości, ale tylko wówczas gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne do ustalenia wysokości należności podatkowych. Postępowanie podatkowe jest szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego i jako takie może być wszczęte bądź to na żądanie strony, bądź to z urzędu. Postępowanie kontrolne przeprowadzone przez urząd skarbowy na podstawie upoważnienia z art. 32 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych jest jedną z czynności postępowania podatkowego, zmierzającą do wydania decyzji ustalającej wysokość należności podatkowych¹².

Nie istnieją natomiast żadne podstawy prawne umożliwiające organom podatkowym (urzędem i izbom skarbowym) wszczynanie postępowania kontrolnego jako samoistnego postępowania sprawdzającego rzetelność deklarowanych przez podatnika podstaw opodatkowania. Te uprawnienia przysługują wyłącznie organom kontroli skarbowej¹³.

¹¹ C. K o s i k o w s k i, E. R u ś k o w s k i, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 222; zob. też: M. S z u b i a k o w s k i, *Tryb kontroli a zasady postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, 1992, nr 10, s. 5.

¹² K u l i c k i, R. S m o l i Ń s k i, dz. cyt., s. 16; zob. też C. K o s i k o w s k i, *Postępowanie finansowe*, Warszawa 1986, s. 92.

¹³ Z. S a c h n o w s k i, *Kontrola skarbowa*, „Przegląd Podatkowy”, 1992, nr 7, s. 3-5.

Kontrola skarbowa nie eliminuje kontroli podatkowej. Ustawa o kontroli skarbowej, poprzez dokonaną nowelizację ustawy z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie ministra finansów oraz urzędach i izbach skarbowych, rozdzieliła kompetencje w zakresie kontroli podatkowej izb i urzędów skarbowych od kompetencji organów kontroli skarbowej, tworząc w tym zakresie dwutorowe postępowanie kontrolne.

Ustawa o kontroli skarbowej wyodrębniła działalność kontrolną z administracji skarbowej, a to już stanowi główny warunek poprawy skuteczności kontroli, ponieważ umożliwia weryfikację prawidłowości działania urzędów skarbowych. Rozwiązania zawarte w ustawie o kontroli skarbowej nie znajdują bezpośredniego wzorca w europejskich systemach kontroli skarbowej, dostosowanych do rozwiniętej gospodarki rynkowej, charakteryzujących się stabilnością gospodarczą i prawną. Za istotny warunek skuteczności kontroli działalności organizacji gospodarczych należy uznać likwidację usterek tkwiących w systemie kontroli istniejącym obecnie w Polsce.

Podstawowymi mankamentami są przede wszystkim:

- niepełne uwzględnienie wymogów kontroli w zestawie przepisów różnej rangi;
- brak jednoznaczności w określaniu zadań, celów i funkcji kontroli oraz dowolne niekiedy stosowanie wzorców stanowiących podstawę czynności kontrolnych;
- brak jednoznaczności w określaniu i stosowaniu w praktyce właściwych kryteriów kontroli;
- brak jednoznaczności w ustalaniu w praktyce działań kontrolnych takiego zakresu działań, jaki powinien być realizowany przez poszczególne podmioty kontroli występujące w obecnym systemie kontroli działalności organizacji gospodarczych;
- brak koordynacji działań organów kontroli zewnętrznej z kontrolą wewnętrzną w organizacjach gospodarczych;
- brak precyzyjnych i normatywnie określonych środków i form prawnych kontroli¹⁴.

Kolejnym mankamentem systemu kontroli jest niepełne dostosowanie systemu informacji do potrzeb każdego szczebla organizacyjnego gospodarki narodowej, a zwłaszcza do potrzeb kontroli działalności organizacji

¹⁴ M. K l i m a s, *Uwagi o skuteczności kontroli działalności organizacji gospodarczych*, „Kontrola Państwa”, nr 1, 1992 r., s. 65-66; zob. też J. S o k o ł o w s k i, *Zapobieganie oszustwom podatkowym*, „Przegląd Podatkowy”, 1992, nr 9, s. 6.

gospodarczych. Koniecznym jest więc stworzenie sprawnego i efektywnego systemu informatycznego, pozwalającego w krótkim czasie na zdobycie i przetworzenie informacji o podmiotach gospodarczych podlegających kontroli.

Problemem jest również wyegzekwowanie wykrytych przez kontrole uszczupień należności budżetowych, ponieważ osiągnięte z tego tytułu nienależne zyski są już z reguły wytransferowane, a brak majątku, który można by firmie dopuszczającej się oszustw zasekwestrować.

Funkcjonowanie aparatu kontroli skarbowej ma istotne znaczenie w zwalczaniu „szarej strefy” działalności gospodarczej. Działalność urzędów kontroli skarbowej przynosi pozytywne rezultaty w postaci wielomiliardowych dochodów budżetu państwa z tytułu wyegzekwowania kar i grzywien pieniężnych. Metody i zakres działań kontrolnych wymagają jednakże ciągłych zmian, modyfikacji i udoskonalania, co jest warunkiem koniecznym w skuteczności kontroli skarbowej.

W Polsce kontrola skarbowa funkcjonuje już trzeci rok. Uzyskiwane przez urzędy kontroli skarbowej rezultaty w pełni uzasadniają istnienie i funkcjonowanie systemu kontroli skarbowej, który sprawdził się i ma już swoje tradycje w krajach zachodnioeuropejskich.

Otwartą pozostaje kwestia rozwoju kontroli skarbowej i dostosowywanie do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych. Równie istotnym jest konieczność likwidacji wad tkwiących w samym systemie kontroli, ustawodawstwie i polityce finansowej 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 którym nie towarzyszyło kompleksowe rozwiązanie wszystkich istotnych i wiążących się z nimi zagadnień. Wydaje się, że wszelki pośpiech w zakresie realizacji ustawodawstwa podatkowego nie jest wskazany. Konieczna jest tu także 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 adekwatnych do stanu rzeczywistego, jasnych, logicznych i korelujących ze sobą uregulowań prawnych.

Ważnym elementem prewencyjnym w zakresie przestępstw i wykroczeń podatkowych jest unikanie nadmiernego fiskalizmu. Zbyt wysokie obciążenia podatkowe powodują bowiem ograniczenie aktywności przedsiębiorstw, a w konsekwencji zmniejszenie się liczby podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, a tym samym zwiększenie „szarej strefy” działalności gospodarczej oraz działanie przez podmioty gospodarcze na granicy prawa.

Istotnym elementem systemu podatkowego jest także przestrzeganie zasady stabilności obciążeń podatkowych, przestrzeganie względnie równomiernego obciążenia dochodów przedsiębiorstw, niezależnie od ich formy organizacyjnej i własności, oraz prosta konstrukcja podatku.

Podsumowując powyższe uwagi, należy zauważyć, że dopiero doświadczenie funkcjonowania rozwiązań przyjętych przez ustawę o kontroli skarbowej w dłuższym okresie pozwoli na reorganizację rozwiązań obecnie obowiązujących, a tym samym optymalizację możliwości wykorzystania aparatu kontroli skarbowej, czego na dzień dzisiejszy przykładem może być powołana przez ustawę o kontroli skarbowej instytucja wywiadu skarbowego, która z założeń miała stanowić jedno z głównych źródeł informacji o podmiotach podlegających kontroli. Jednakże brak określenia szczegółowego zakresu korzystania z tej instytucji, a także problem braku uregulowań dotyczących funduszu operacyjnego, który miałby zapewnić środki na realizację celów stawianych przed instytucją wywiadu skarbowego, stanowi lukę prawną i przeszkodę w funkcjonowaniu wywiadu skarbowego. Istotnym w tej kwestii jest również fakt zasypywania urzędów kontroli skarbowej bezpłatnymi informacjami, które nie stanowią pewnego źródła informacji, często są zbyt ogólne i nie zawierają niczego poza chęcią skompromitowania osoby opisywanej, a niepotrzebnie absorbują organy kontroli.

Służby skarbowe wielu krajów korzystają z usług informatorów, ale nie ujawniają tego w swoich ustawach, wychodząc z założenia, że po co prowokować i skłócać społeczeństwo, zachęcając ludzi do donosów podyktowanych zawiścią czy chęcią zemsty. Dlatego też aparat kontroli skarbowej postuluje nowelizację w tej części ustawy o kontroli skarbowej. Eliminacja z ustawy o kontroli skarbowej zapisów dotyczących wywiadu skarbowego nie spowoduje, iż przestaną napływać do urzędów kontroli skarbowej podpisane i anonimowe informacje na temat fikcyjnych i prawdziwych nadużyć. Zauważyć należy również, że brak sposobów zabezpieczania praw osób, które mogą znaleźć się w polu zainteresowania wywiadu skarbowego a ponadto brak wyraźnego określenia zakresu przedmiotowego nie stwarza barier dla potencjalnego wnikania w prywatne sfery życia.

THE FUNCTIONING OF THE INSTITUTION
OF TREASURY AUDIT

S u m m a r y

The author describes the functioning of a relatively „young” Polish institution of treasury audit. She presents the subjective and objective ranges of control, organizational structure of the institution of treasury audit and the mode of audition. She also points to the phenomenon of a two-level audit in tax matters, an audit that may be carried out by tax organs and organs of treasury audit. The latter has been functioning for several years now, which allows to prove a number of drawbacks in the system of control, drawbacks which affect its effectiveness. The reason why this institution exists should, however, raise no doubt. Its activity is conducive to the reduction of the so-called „twilight zone” in economy, and brings considerable income for the state budget in the form of fines and financial penalties.

Translated by Jan Kłos