

Warszawa, 29 października 2002 r.

Opinia

dotycząca projektu ustawy 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 (druk 991)

I. W opinii zawarte zostały uwagi ogólne dotyczące projektowanej ustawy o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz zmianie niektórych innych ustaw. Szczegółowa analiza poszczególnych przepisów tego obszernego projektu wymaga zdecydowanie dłuższego okresu czasu niż ten, który został określony w zleceniu. W opinii główny nacisk położony został na ocenę podstawowych założeń projektowanej ustawy, a zwłaszcza tych, których wprowadzenie może budzić zastrzeżenia natury prawnej.

II. Istotą przedłożonego Sejmowi projektu ustawy jest reorganizacja administracji skarbowej, co w założeniach wnioskodawcy ma się przyczynić do zwiększenia skuteczności

w zapobieganiu i przeciwdziałaniu nieprawidłowościom w wykonywaniu obowiązków podatkowych. Służyć temu ma między innymi utworzenie Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych z zadaniem konsolidacji i koordynacji działań organów administracji skarbowej w obrębie województw, przypisanie organom celnym statusu organów podatkowych i przyspieszenie przez to wpływów podatkowych związanych z importem towarów, a także powołanie nowych urzędów skarbowych zajmujących się kompleksową obsługą dużych podmiotów. Odwołując się do rozwiązań przyjętych w wielu państwach Unii Europejskiej proponuje się także, aby kompetencje w zakresie poboru i kontroli podatku akcyzowego przejęły urzędy celne.

Podjęcie przez Rząd inicjatywy ustawodawczej w tym zakresie należy ocenić bardzo pozytywnie. Obecna struktura organizacyjna aparatu skarbowego w Polsce nie odpowiada bowiem w pełni współczesnym standardom zarządzania w dziedzinie poboru należności publicznoprawnych. Przejawia się to między innymi brakiem skuteczności służb skarbowych w zapobieganiu i wykrywaniu nadużyć podatkowych i celnych, a potwierdzeniem tego są odnotowywane co roku przypadki wielomilionowych wyłudzeń z budżetu państwa podatku od towarów i usług, czy też wprowadzanie do obrotu towarów z pominięciem obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym. Efektem często spóźnionych działań organów skarbowych są wyliczone jedynie na papierze kwoty zaległości podatkowych, których egzekucja z powodu wcześniejszej likwidacji podmiotów i ukrycia majątku jest często niemożliwa. Szczególnie uciążliwym, zwłaszcza z punktu widzenia interesów samego podatnika, jest brak wyraźnego rozgraniczenia kompetencji kontrolnych między organami podatkowymi i działającymi na podstawie ustawy z dn.28.09.1991r. o kontroli skarbowej (Dz.U z 1999 r. Nr 54, poz.172 ze zm.) organami kontroli skarbowej. W praktyce zdarzają się więc przypadki, w których inspektor kontroli skarbowej, w tym samym czasie co uprawniony

do tego organu podatkowego, prowadzi postępowanie obejmujące swym zakresem ten sam „tytuł podatkowy”, w odniesieniu do tego samego okresu rozliczeniowego. Sytuacja ta, zwłaszcza w kontekście pewnych odmienności proceduralnych obu tych postępowań bezpośrednio godzi w interesy podatnika, podważając tym samym jego zaufanie do organów państwa. Zgłaszane w tym zakresie postulaty zostały już częściowo uwzględnione w przyjętej przez Sejm w dn. 12.09.2002 r. ustawie o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz.1387), której przepisy wejdą w życie 1 stycznia 2003 r. Zmian tych nie można jednak uznać za wystarczające, bowiem samo ujednoczenie zasad prowadzenia kontroli skarbowej i podatkowej nie wyłącza w dalszym ciągu nakładania się kompetencji obu organów. Należało więc oczekiwać, iż zostanie to ostatecznie uregulowane w tzw. ustawie konsolidacyjnej. Wiele zaproponowanych w niej rozwiązań nie w pełni jednak odpowiada tym oczekiwaniom.

W myśl art.1 projektu ustawy odpowiedzialnymi za koordynację działań organów skarbowych w obrębie województw mają być tworzone w tym celu Wojewódzkie Kolegia Skarbowe. Ich zadaniem ma być między innymi koordynacja planów kontroli i ich realizacji, w tym typowanie podmiotów do wspólnej kontroli. W skład Kolegiów wchodzić mają dyrektorzy izb skarbowej i celnej, dyrektor urzędu kontroli skarbowej oraz reprezentant naczelników urzędów skarbowych, a w ich posiedzeniach ma również uczestniczyć wojewoda. Na tle zaproponowanych rozwiązań nasuwa się wątpliwość jaki charakter będą miały uzgodnienia z takich posiedzeń, oraz w jakim trybie będą one zapadały.

Zgodnie z art.1 ust.3 skład Kolegium jest czteroosobowy, a rola wojewody w świetle zapisu ust.4 tego przepisu sprowadza się jedynie do brania udziału w jego posiedzeniach. W projekcie ustawy brak jest zapisów regulujących zasady podejmowania przez Kolegium uzgodnień. W art.1 pkt 6 stwierdza się jedynie, iż uzgodnienia Kolegium będą zamieszczane

w podpisywanym przez jego członków protokole. Nie wiadomo więc, czy uzgodnienia te wymagają akceptacji większości, czy też wszystkich członków Kolegium, a w przypadku równego podziału głosów, czyj głos może być decydujący. Nie wiadomo też, czy przegłosowany członek kolegium związany jest zapadłymi ustaleniami zwłaszcza, gdy zobowiązują one do podejmowania dalszych działań. W projekcie ustawy nie wyróżnia się żadnego członka Kolegium, a nie bez znaczenia jest też fakt, iż biorący w nim udział dyrektor izby skarbowej jest organem nadrzędnym nad naczelnikami urzędów skarbowych i organem odwoławczym w postępowaniach prowadzonych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Czy zatem konsolidacja i koordynacja działań w zakresie realizacji na obszarze województwa polityki finansowej państwa może być dokonywana wbrew stanowisku któregoś z członków Kolegium i reprezentowanego przez niego pionu? Dążąc do zapewnienia skuteczności działań Kolegium należy więc jednoznacznie określić zasady i charakter podejmowanych przez nie decyzji.

Zgłoszony projekt ustawy potwierdza, jak ważną rolę w administrowaniu finansami publicznymi pełnią organy kontroli skarbowej. Ochrona interesów majątkowych Skarbu Państwa, co zgodnie z art.1 ustawy o kontroli skarbowej stanowi główny cel ich działania, przejawia się nie tylko w zapewnieniu skuteczności wykonywania zobowiązań publicznoprawnych na rzecz budżetu, ale także dbałością o zgodne z prawem i efektywne gospodarowanie środkami oraz mieniem publicznym. Pozostawiając istniejącą strukturę organów kontroli skarbowej słusznie proponuje się rozszerzenie zakresu ich działania w tym właśnie kierunku. W związku z planowaną akcesją Polski do Unii Europejskiej kontroli skarbowej powierzone zostanie między innymi badanie prawidłowości wykorzystywania i przekazywania środków pochodzących z Unii.

W zakresie przedmiotowym kontroli skarbowej w dalszym jednak ciągu pozostaje badanie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowość obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych, co mieści się również w kompetencjach organów podatkowych. Obowiązujący stan prawny nie pozwala przy tym na stwierdzenie, który z tych organów, co do zasady, właściwy jest do kontroli wykonywanych zobowiązań podatkowych. Dualizm ten - poza kontrolą tzw. dużych podmiotów, w stosunku do których od 1 stycznia 2003 r. właściwymi, co do zasady, mają być tzw. wojewódzkie urzędy skarbowe (zob. art.14 pkt 1 lit. i-j projektu), ma być nadal utrzymany. Kontrola podatkowa bezpośrednio wiąże się z wymiarem i poborem należności podatkowych – zadaniami, do realizacji których zostały powołane organy podatkowe, stąd też wydaje się, że to przede wszystkim one powinny być właściwe do prowadzenia kontroli podatkowej. Powyższe nie musi jednak oznaczać zupełnego wyłączenia w tym względzie uprawnień aparatu kontroli skarbowej. Uwzględniając zasadę domniemania kompetencji organów podatkowych w wykonywaniu kontroli podatkowej, aparat kontroli skarbowej swoimi działaniami powinien obejmować te sprawy, które z uwagi na skalę danego zjawiska, stopień skomplikowania, często nie byłyby możliwe do zrealizowania przez urzędy skarbowe, czy też organy kontroli podatkowej w gminie, powiecie, województwie samorządowym. W takim wymiarze organy kontroli skarbowej powinny się koncentrować przede wszystkim na zagadnieniach związanych z kontrolą i ujawnianiem nie zgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, kontrolą źródeł pochodzenia majątku i dochodów nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów, międzynarodowymi powiązaniem gospodarczymi i transferem dochodów za granicę. Przeprowadzając reformę aparatu skarbowego w Polsce należałoby zatem wyraźnie ukierunkować działalność poszczególnych jego pionów na możliwie nie nakładające się na siebie obszary zagadnień.

W przedłożonym Sejmowi projekcie ustawy zakłada się pozostawienie organom kontroli skarbowej kompetencji do wydawania decyzji w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa. W rozważaniach nad uprawnieniami, w które powinny zostać wyposażone organy kontroli skarbowej należy mieć przede wszystkim na uwadze to, jaką rolę powinny one pełnić w strukturze organów finansowych państwa. Pojęcie „kontrola” oznacza porównanie stanu rzeczywistego ze stanem postulowanym (wymaganym przepisami prawa), bez możliwości podejmowania w tym zakresie działań władczych. Pojęciu temu odpowiada kontrola podatkowa realizowana przez organy podatkowe - jej efektem jest sporządzony protokół pokontrolny – art. 290-291 o.p. Tymczasem uprawnienia przyznane obecnie organom kontroli skarbowej, nadają im charakter organów orzekających, tj. takich, które w sposób władczy mogą wpływać na prawa i obowiązki jednostek kontrolowanych. Należy więc postulować, aby stosownie do funkcji, organy kontroli skarbowej ograniczały się w swych działaniach wyłącznie do oceny stanu faktycznego, bez możliwości wydawania aktu kwalifikowanego, jakim jest decyzja administracyjna. Dokonana przez nie ocena dopiero w postępowaniu prowadzonym przez uprawniony do tego organ podatkowy służyłaby podjęciu wobec kontrolowanego działań władczych. Pozbawienie organów kontroli skarbowej możliwości wydawania decyzji zniesie tym samym istniejący obecnie w tym zakresie dualizm organów orzekających – zjawisko powszechnie krytykowane wśród podatników oraz niektórych przedstawicieli nauki skarbowości (Zob. E. Ruśkowski, J. Stankiewicz, Ustawa o kontroli skarbowej, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1997). Należy ponadto zwrócić uwagę na widoczny brak konsekwencji w tym zakresie w zapisach ustawy o kontroli skarbowej. Zgodnie z art.24 tego aktu ustawodawca wyłącza bowiem możliwość wydawania decyzji przez organy kontroli skarbowej w sprawach celnych mimo, iż tak samo, jak sprawy podatkowe mieszczą się one w zakresie przedmiotowym kontroli skarbowej.

Efektywność kontroli skarbowej, zwłaszcza w zakresie ujawniania nie zgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, źródeł pochodzenia majątku oraz transferu dochodów za granicę, w dużym stopniu uzależniona jest od wcześniejszego posiadania niezbędnych informacji, których pozyskanie często możliwe jest jedynie w drodze czynności operacyjno-rozpoznawczych. Z uwagi więc na skuteczność podejmowanych działań, aparat kontroli skarbowej powinien korzystać z uprawnień o charakterze śledczym. Zakres tych uprawnień powinien być jednak adekwatny do wartości chronionego dobra, którym zgodnie z art.1 ustawy o kontroli skarbowej jest interes majątkowy Skarbu Państwa. Tymczasem zawarty w projekcie ustawy wachlarz przypisanych wywiadowi skarbowemu uprawnień w sposób istotny ogranicza zapisane w Konstytucji RP prawa i wolności osobiste. Szczególnie niepokojący - w kontekście zawartej w art.49 Konstytucji gwarancji wolności i ochrony tajemnicy komunikowania się – jest proponowany zapis art.36a ustawy o kontroli skarbowej. Dawałby on pracownikom wywiadu skarbowego podstawę do obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu i dźwięku w miejscach publicznych. W świetle zaproponowanych zmian zastosowanie powyższej techniki operacyjnej nie będzie uzależnione od spełnienia jakichkolwiek przesłanek uzasadniających podjęcie takich działań. Dodatkowo do podjęcia tych czynności pracownicy wywiadu skarbowego nie będą potrzebowali zgody nie tylko Sądu, ale także Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, czy choćby dyrektora urzędu kontroli skarbowej. W takim zakresie korzystanie z powyższego uprawnienia będzie pozostawało poza wszelką kontrolą, a przyjęcie przez Sejm komentowanego przepisu istotnie naruszy prawa i wolności obywatelskie.

Zawarta w projekcie ustawy koncepcja reformy służb skarbowo-celnych zakłada przeniesienie kompetencji w zakresie poboru i kontroli podatku akcyzowego do organów administracji celnej, a rozwiązanie to projektodawcy uzasadniają doświadczeniami

większości krajów Unii Europejskiej. W ocenie sporządzającego niniejszą opinię organy administracji celnej zakresem swojego działania powinny obejmować jedynie sprawy związane z przywozem i wywozem towarów z polskiego obszaru celnego. Mieści się w tym podejmowanie decyzji dotyczących dopuszczania towarów do obrotu na polskim obszarze celnym oraz wymiar i pobór związanych z tym obrotem należności publicznoprawnych. To właśnie stanowi podstawę wyodrębnienia Służby Celnej w strukturze aparatu finansowego państwa. W projekcie ustawy zakłada się natomiast, iż organy celne, które mają mieć status organów podatkowych, właściwe będą we wszystkich sprawach związanych z podatkiem akcyzowym, bez względu na to, czy podatek ten jest związany z obrotem towarowym z zagranicą, czy też nie. Tak więc do zadań organów celnych, począwszy od 1 stycznia 2003 r. ma należeć między innymi pobór podatku akcyzowego związanego z produkcją wyrobów akcyzowych na terenie kraju, sprawowanie szczególnego nadzoru podatkowego, oznaczanie wyrobów akcyzowych znakami skarbowymi akcyzy, a także kontrola i egzekucja wynikających z podatku akcyzowego należności. W konsekwencji aparat celny przejąć ma szereg kompetencji dotyczących administrowania sprawami, które nie są związane z obrotem towarowym z zagranicą. Dotyczy to zwłaszcza stałego nadzoru podatkowego, który nosi wszelkie cechy bieżącej kontroli podatkowej, dla której właściwymi powinny być urzędy skarbowe, a nie – jak ma to miejsce obecnie - jednostki organizacyjne kontroli skarbowej, czy też jak się proponuje urzędy celne. Do momentu powołania do życia kontroli skarbowej w Polsce, to właśnie w kompetencjach organów podatkowych leżało sprawowanie szczególnego nadzoru podatkowego, stąd też przypisanie im na nowo tych uprawnień nie powinno w sposób negatywny wpłynąć na skuteczność poboru podatku akcyzowego. Z kolei można mieć wątpliwości, czy administracja celna skupiona dotychczas wokół spraw związanych z obrotem towarowym z zagranicą jest zdolna do przejęcia obowiązków w zakresie krajowej

produkcji i obrotu wyrobów akcyzowych, w tym kontroli znaków akcyzy w setkach tysięcy punktów sprzedaży wyrobów akcyzowych w kraju.

W przedłożonym projekcie zakłada się wprowadzenie zmian do ustawy z dn.21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, które mają dać ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych podstawę do tworzenia urzędów skarbowych właściwych do obsługi niektórych tylko kategorii podatników. W projektowanym art.5 ust.9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych właściwością niektórych takich urzędów mają być objęte między innymi podatkowe grupy kapitałowe, banki, zakłady ubezpieczeń, oddziały i przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych. Do grupy tej zakwalifikowano również osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej, które w ostatnim roku podatkowym osiągnęły przychód netto, w rozumieniu ustawy o rachunkowości ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości 5 mln Euro. W uzasadnieniu projektu zakłada się, że wyspecjalizowany urząd skarbowy obejmujący swą właściwością tzw. duże podmioty, zapewni lepszą ich obsługę i wyegzekwowanie dyscypliny podatkowej. Nie kwestionując zasadności tych założeń, należy jednak zwrócić uwagę na jedną w tym zakresie kwestię.

W projektowanym art. 5 ust.9b pkt 7 lit.a ustawy o urzędach i izbach skarbowych niezasadnie wskazuje się ministrowi, iż wyznaczenie terytorialnego zasięgu działania urzędu do obsługi dużych podmiotów może w szczególności dotyczyć między innymi osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej, osiągających obroty 5 mln Euro. Urzędy te powinny bowiem obejmować zakresem swego działania wszystkie spełniające kryterium obrotów podmioty, w tym również prowadzące na własne imię i nazwisko osoby fizyczne.

III. W konkluzji należy stwierdzić, że na akceptację zasługują zawarte w projekcie podstawowe kierunki reformy obowiązującego systemu organów podatkowych i kontroli skarbowej. Przed ich wprowadzeniem należałoby jednak rozważyć potrzebę wprowadzenia zasygnalizowanych w niniejszej opinii modyfikacji, których celem jest sprecyzowanie niektórych przepisów.

Sporządził: Dr hab. Leonard Etel