

Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków

Przejdź do produktu na www.ksiegarnia.beck.pl

Tomasz Szymański

Rozdział IV. Krajowa Administracja Skarbowa

1. Wprowadzenie

Od 1.3.2017 r. obowiązuje KASU. Jej kluczową instytucją jest kontrola celno-skarbowa. Z założenia ta procedura miała mieć zastosowanie tylko w przypadku przestępstw skarbowych, wyłudzeń i oszustw podatkowych na wielką skalę, gdzie budżet państwa jest narażony na szczególne uszczuplenia podatkowe. Jednak w praktyce, po półtora roku obowiązywania KASU, kontrola celno-skarbowa jest wszczynana wobec podatników niezależnie od rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej i spodziewanych uszczupień podatkowych.

2. Zadania i organy KAS

Krajowa Administracja Skarbowa powstała w wyniku połączenia trzech odrębnie funkcjonujących pionów podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, tj. administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej. W skład skonsolidowanej administracji skarbowej wchodzi:

- 1) minister właściwy do spraw finansów publicznych,
- 2) szef KAS,
- 3) dyrektor KIS,
- 4) dyrektor izby administracji skarbowej,
- 5) naczelnik urzędu skarbowego,
- 6) naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Przed wejściem w życie KASU administracja podatkowa, skarbową i celną składała się z:

- 1) administracji podatkowej – 16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych,

- 2) kontroli skarbowej – 16 urzędów kontroli skarbowej oraz 8 ośrodków zamiejscowych,
- 3) Służby Celnej – 16 izb celnych, 45 urzędów celnych i 143 oddziałów celnych.

Po reorganizacji administracja skarbową składa się natomiast z:

- 1) 16 izb administracji skarbowej,
- 2) 16 urzędów celno-skarbowych, 45 delegatur urzędów celno-skarbowych i 143 oddziałów celnych,
- 3) 400 urzędów skarbowych.

Zmiany w strukturze nie oznaczają, że dotychczasowe urzędy skarbowe przestały istnieć albo zmienił się zakres ich działania. Podatnicy nadal załatwiają swoje sprawy podatkowe we właściwym urzędzie skarbowym. Konsolidacja służb oznacza przede wszystkim przekonstruowanie zadań urzędów kontroli skarbowych oraz organów celnych i powołaniu urzędów celno-skarbowych, które realizują kontrolę celno-skarbową. Niezależnie od tej nowej procedury kontrolnej urzędy skarbowe w dalszym ciągu prowadzą kontrole podatkowe na podstawie OrdPU.

3. Przebieg kontroli celno-skarbowej

Zakres kontroli celno-skarbowej jest zasadniczo tożsamy z zakresem dotychczas prowadzonych kontroli skarbowych, jednak zwiększono uprawnienia organów kontrolujących, ograniczając uprawnienia kontrolowanych.

Zgodnie z art. 54 KASU kontroli celno-skarbowej podlega przestrzeganie przepisów:

- 1) prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 OrdPU¹,
- 2) prawa celnego (PrCelne) oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym UE a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami,
- 3) regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w GryHazardU, a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem,
- 4) w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych,
- 5) 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,
- 6) o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

¹ Zgodnie z art. 3 pkt 2 OrdPU przez przepisy prawa podatkowego rozumie się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez RP umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez RP innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Zakres kontroli celno-skarbowej został rozszerzony o szczególne rodzaje działalności kontrolowanych, enumeratywnie wymienionych w art. 54 ust. 2 KASU. Zatem kontroli celno-skarbowej podlega również m.in.:

- 1) rodzaj paliwa w zbiorniku środka przewozowego,
- 2) produkcja i obrót automatami do gier hazardowych,
- 3) ruch drogowy w trybie i przypadkach określonych w PrDrog,
- 4) transport drogowy na zasadach określonych w przepisach odrębnych,
- 5) przestrzeganie przepisów z zakresu ochrony zdrowia zwierząt oraz bezpieczeństwa produktów pochodzenia zwierzęcego, ochrony roślin, środków ochrony roślin oraz jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, w zakresie należącym do właściwości Inspekcji Weterynaryjnej, Państwowej Inspekcji Ochrony Roślin i Nasiennictwa oraz Inspekcji Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych,
- 6) prawidłowość i prawdziwość oświadczeń o stanie majątkowym składanych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy,
- 7) przesyłka pocztowa w rozumieniu PrPoczt,
- 8) wywóz i przywóz na terytorium RP towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom.

Szeroki zakres kontroli celno-skarbowej oznacza, że kontrola będzie mogła być wszczynana w zasadzie w nieograniczonym zakresie przedmiotowym, w odniesieniu do wszystkich podatków i rozległego spektrum podatników. Ponadto należy zauważyć, że kontroli celno-skarbowej podlegają podmioty obowiązane do przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Zatem w praktyce kontrola ma również nieograniczony zakres podmiotowy. W ramach KAS wyodrębnia się Służbę Celno-Skarbową, będącą jednolitą i umundurowaną formacją, którą tworzą funkcjonariusze. Dla Służby Celno-Skarbowej zostały przewidziane specjalne kompetencje, m.in. wyłączne uprawnienia do kontroli:

- 1) prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym UE a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami,
- 2) rodzaju paliwa w zbiorniku środka przewozowego,
- 3) wywozu i przywozu na terytorium RP towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom.

4. Miejsce kontroli celno-skarbowej

W KASU ustawodawca zwiększył liczbę miejsc, w których możliwe jest przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. Z OrdPU wynika, że kontrola podatkowa może być wykonywana w:

- 1) siedzibie kontrolowanego,
- 2) innym miejscu przechowywania dokumentacji oraz
- 3) innych miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością.

Dodatkowo, gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany – na żądanie kontrolującego – jest obowiązany zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znaczącym stopniu utrudnić prowadzenie

przez kontrolowanego bieżącej działalności. Kontrola podatkowa lub poszczególne czynności kontrolne mogą być za zgodą kontrolowanego przeprowadzone również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub gdy kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Sytuacja podatnika diametralnie zmieniła się po wejściu w życie KASU. Wcześniej do kontroli skarbowej stosowało się odpowiednie przepisy o kontroli podatkowej z OrdPU, z których wynikał ograniczony katalog miejsc, gdzie kontrola mogła być wykonywana. Stosownie do obecnie obowiązujących regulacji (art. 59 ust. 1 KASU) czynności kontrolne w ramach kontroli celno-skarbowej mogą być wykonywane w:

- 1) urzędzie celno-skarbowym;
- 2) siedzibie kontrolowanego;
- 3) miejscu prowadzenia lub przechowywania ksiąg podatkowych;
- 4) każdym innym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością, w tym w:
 - a) lokalu mieszkalnym lub
 - b) miejscach, w których mogą się znajdować urządzenia, towary lub dokumenty dotyczące tych urządzeń, towarów bądź czynności podlegających kontroli;
- 5) innych urzędach obsługujących organy KAS.

Ze względu na to, że czynności kontrolne mogą być wykonywane w wielu miejscach, kontrola celno-skarbowa jest bardziej uciążliwa dla kontrolowanych. Organ kontrolny uzyskuje dodatkowe uprawnienia w zakresie możliwości wyboru miejsc kontroli. W konsekwencji czynności kontrolne mogą być prowadzone w lokalu mieszkalnym, nawet jeżeli nie został on wskazany jako miejsce prowadzenia działalności oraz wówczas, gdy nawet faktycznie nie jest on miejscem prowadzenia tej działalności. Dla kontroli celno-skarbowej wystarczy, że kontrolujący oceniają, iż lokal mieszkalny jest w jakikolwiek sposób, choćby pośredni, związany z działalnością podatnika. Wystąpienie tej przesłanki skutkuje możliwością przeszukania lokalu mieszkalnego w celu znalezienia dowodów mających znaczenie dla prowadzonej kontroli celno-skarbowej. Co do zasady przeszukanie powinno nastąpić po uzyskaniu stosownej zgody przez właściwego prokuratora rejonowego. Kontrolujący muszą doręczyć kontrolowanemu postanowienie prokuratora przed przystąpieniem do tych czynności. Ten warunek może zostać niespełniony, jeżeli przeszukania lokalu mieszkalnego należy dokonać w przypadkach niecierpiących zwłoki, gdy istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że dowody znajdują się w miejscu przeszukania. Konieczne jest jednak uzyskanie od prokuratora zatwierdzenia przeszukania już po jego przeprowadzeniu. W przeciwnym razie materiały i informacje zebrane w trakcie tej czynności kontrolnej nie będą stanowić dowodu w kontroli celno-skarbowej.

Czynności kontrolne można także wykonywać w innych miejscach związanych z działalnością, w których mogą się znajdować urządzenia, towary lub dokumenty dotyczące tych urządzeń, towarów lub czynności podlegających kontroli.

Przepisy KASU nie ustanawiają żadnych zasad w zakresie wyboru przez kontrolujących miejsc przeprowadzenia kontroli. W praktyce może się więc okazać, że organ uzyska w tej kwestii pełną swobodę. Nie można wykluczyć, że kontrola rozpocznie się od przeszukania lokalu mieszkalnego podatnika, a dopiero później będą wykonywane czynności kontrolne w siedzibie kontrolowanego. Dowolność w działaniu kontrolujących w połączeniu

z brakiem obowiązku zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli znacząco osłabia możliwość skutecznej realizacji praw podatnika w trakcie kontroli.

Kontrola celno-skarbowa może być także prowadzona w innych urządach obsługujących organy KAS, a za te organy uważa się:

- 1) ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- 2) szefa KAS,
- 3) dyrektora KIS,
- 4) dyrektora izby administracji skarbowej,
- 5) naczelnika urzędu skarbowego,
- 6) naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Wynika z tego, że kontrole mogą być wykonywane w urządach obsługujących wszystkie wymienione organy. W praktyce trudno sobie wyobrazić kontrolę prowadzoną w urzędzie obsługującym dyrektora KIS i wskazać przykład takiej kontroli, ale nie można wykluczyć takiego przypadku.

Dopuszczenie możliwości przeprowadzenia czynności kontrolnych we wskazanych miejscach i urządach przełamuje wcześniej obowiązującą zasadę właściwości miejscowej dla kontroli podatkowych i kontroli skarbowych (z pewnymi zastrzeżeniami). Potwierdzeniem zniesienia zasady właściwości jest przepis art. 61 KASU. Zgodnie z brzmieniem art. 61 KASU naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać kontrolę celno-skarbową na całym terytorium RP. Zatem organ prowadzący kontrolę może ją wykonywać w dowolnym miejscu w kraju.

5. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej

Do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału V PrPrzed. W konsekwencji naczelnik urzędu celno-skarbowego przed wszczęciem kontroli celno-skarbowej nie ma obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrolowanemu nie przysługuje również prawo złożenia sprzeciwu od czynności kontrolnych i nieprawidłowych działań kontrolujących, w odróżnieniu od kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego.

5.1. Wszczęcie na podstawie upoważnienia

Kontrola celno-skarbowa zostaje wszczęta w dowolnym momencie na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu. Dzień doręczenia upoważnienia stanowi jednocześnie datę wszczęcia kontroli, od której liczy się czas trwania kontroli. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej zawiera w szczególności:

- 1) wskazanie kontrolujących przeprowadzających kontrolę celno-skarbową,
- 2) oznaczenie kontrolowanego,
- 3) wskazanie zakresu kontroli celno-skarbowej i przewidywany termin jej zakończenia,
- 4) pouczenie o prawach i obowiązках kontrolowanego.

Treść upoważnienia ma zatem szczególnie ważne znaczenie dla kontrolowanej jednostki, ponieważ umożliwia zidentyfikowanie zakresu kontroli.

5.2. Wszczęcie na legitymację

Ustawa o KAS przewiduje także możliwość wszczęcia kontroli celno-skarbowej na podstawie okazywanej legitymacji służbowej (bez jednoczesnego doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia), jeśli zachodzi podejrzenie, że nie są przestrzegane przepisy, a okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej. W razie nieobecności kontrolowanego, jego reprezentanta lub pełnomocnika kontrola może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, którego można uznać za osobę czynną w lokalu przedsiębiorstwa (art. 97 KC stanowi, że osobą czynną w lokalu przedsiębiorstwa przeznaczonym do obsługi publiczności poczytuje się w razie wątpliwości za umocowaną do dokonywania czynności prawnych, które zazwyczaj bywają dokonywane z osobami korzystającymi z usług tego przedsiębiorstwa). W przypadku braku takiej osoby kontrolę można wszcząć również w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem tego urzędu celno-skarbowego.

W przypadku wszczęcia kontroli celno-skarbowej na podstawie okazania legitymacji służbowych kontrolujący są zobowiązani bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć kontrolowanemu upoważnienie do jej przeprowadzenia (art. 284a § 2 i 3 OrdPU). Jeżeli ten obowiązek zostanie naruszony, wówczas dokumenty z czynności kontrolnych przeprowadzonych z naruszeniem obowiązku nie stanowią dowodu w dalszym postępowaniu podatkowym.

Orzecznictwo

Aby protokół kontroli, a także inne dokumenty z czynności kontrolnych lub dotyczące tych czynności mogły zostać uznane za dowód w postępowaniu podatkowym, niezbędne jest wykazanie (udokumentowanie w aktach sprawy), iż osoba kontrolująca dysponowała upoważnieniem do przeprowadzenia kontroli. Nadto w przypadku kontroli podejmowanych niezwłocznie (w trybie art. 284a OrdPU), kontrolowanemu (bądź innym wskazanym w ustawie osobom) należy doręczyć nie później niż trzeciego dnia od dnia wszczęcia kontroli upoważnienie do jej przeprowadzenia (z wyjątkiem sytuacji, gdy nie można ustalić danych identyfikujących kontrolowanego). Brak w aktach podatkowych dowodów na to, że skarżącemu doręczono upoważnienia do przeprowadzenia kontroli w terminie 3 dni od dnia ich wszczęcia, stanowi naruszenie przepisów w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy (wyr. WSA w Warszawie z 13.5.2010 r., VIII SA/Wa 743/09, Legalis).

Kontrole na legitymację oparte są na ograniczonym zaufaniu administracyjnemu. Organowi przysługuje prawo do szybkiego, niewymagającego przygotowania, wszczęcia kontroli, pod warunkiem jednak zaistnienia wskazanych okoliczności faktycznych. Takie okoliczności muszą zaistnieć obiektywnie i wymagają odnotowania w protokole z dokonanych czynności kontrolnych.

Ważne

W przypadku wszczęcia kontroli celno-skarbowej bez okazania kontrolowanemu upoważnienia kontrolujący muszą okazać stosowne upoważnienie w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli. W przeciwnym razie dowody zgromadzone w sprawie nie będą wykorzystane w dalszym postępowaniu. Innymi słowy, jeżeli kontrolujący nie okażą upoważnienia w terminie, to np. protokół przesłuchania świadka lub protokół z oględzin sporządzony po okazaniu legitymacji służbowych będą z mocy prawa nieważne.

Niektóre rodzaje kontroli celno-skarbowych, szczegółowo wymienione w art. 62 ust. 5 pkt 2 KASU, m.in.:

- 1) kontrole w podmiotach obowiązanych do ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących w zakresie prawidłowości realizacji obowiązku ewidencjonowania,
- 2) kontrole w zakresie przestrzegania przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych,
- 3) kontrole w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego dotyczących produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych

– są wykonywane na podstawie okazywanych legitymacji służbowych oraz stałego upoważnienia do wykonywania tego rodzaju kontroli.

6. Data wszczęcia i czas trwania kontroli

Data rozpoczęcia kontroli oraz czas prowadzenia czynności kontrolnych to szczególnie istotne elementy kontroli celno-skarbowej. Wynikają z nich określone konsekwencje dla kontrolowanego i kontrolujących. Kontrolowany uzyskuje pewność, że zarówno dowody zebrane przed wszczęciem kontroli celno-skarbowej, jak i po dacie jej zakończenia nie będą brane pod uwagę przy ocenie stwierdzonych nieprawidłowości. Kontrolujący zobowiązani są do przeprowadzenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu do kontroli. W przypadku obawy niezachowania tego terminu mają obowiązek każdorazowego poinformowania kontrolowanego o nowym terminie zakończenia kontroli.

6.1. Wydłużenie terminu kontroli

Od daty wszczęcia kontroli celno-skarbowej biegnie podstawowy, trzymiesięczny termin na zakończenie kontroli. Kontrolujący mogą jednak przedłużyć ten termin. W takiej sytuacji muszą pisemnie zawiadomić kontrolowanego o każdym przypadku niezakończenia kontroli celno-skarbowej we właściwym terminie, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia.

Przepisy prawa podatkowego w zasadzie nie ograniczają możliwości przedłużenia czasu trwania kontroli celno-skarbowej. W orzecnictwie sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, że nie ma przeszkód prawnych do wielokrotnego przedłużania terminu zakończenia kontroli, jeżeli jest to usprawiedliwione okolicznościami sprawy. Sądy zwracają jednak uwagę, że postanowienie o wyznaczeniu nowego terminu powinno wskazywać rzeczywistą i uzasadnioną przyczynę zwłoki, gdyż załatwienie sprawy musi

być oparte na w pełni racjonalnych przesłankach i podstawach (wyr. WSA w Krakowie z 14.12.2012 r., I SAB/Kr 9/12, Legalis).

Warto jednak zwrócić uwagę, że jeżeli organ uchybi obowiązowi powiadomienia o nowym terminie zakończenia kontroli celno-skarbowej, to dokumenty zgromadzone po upływie terminu zakończenia kontroli nie mogą stanowić dowodu w kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnym skarbowym.

6.2. Ponaglenie na niezafatwienie kontroli we właściwym terminie

Przepisy dotyczące wyznaczania nowego terminu zakończenia kontroli celno-skarbowej nie oznaczają jednak, że czas kontroli może być przedłużany w nieskończoność. Ważnym uprawnieniem kontrolowanego przedsiębiorcy jest możliwość złożenia ponaglenia na niezafatwienie kontroli we właściwym terminie do dyrektora izby administracji skarbowej (art. 141 OrdPU). Złożenie ponaglenia jest uzasadnione zwłaszcza wtedy, gdy prowadzona kontrola jest nadmiernie przewlekła, mimo że organ formalnie wywiązuje się z obowiązku każdorazowego zawiadamiania o nowym terminie załatwienia sprawy. Artykuł 125 OrdPU (mający zastosowanie również w toku kontroli celno-skarbowej) nakłada bowiem na organy administracji skarbowej obowiązek stosowania się do tzw. zasady szybkości, zgodnie z którą organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Ponaglenie składa się do właściwego organu wyższego stopnia, którym w przypadku kontroli celno-skarbowej jest odpowiedni miejscowo dyrektor izby administracji skarbowej (tj. izba administracji skarbowej położona w tym województwie, w którym znajduje się naczelnik urzędu celno-skarbowego prowadzący kontrolę).

Jeżeli dyrektor izby administracji skarbowej uzna ponaglenie za uzasadnione, to wyznacza dodatkowy termin załatwienia sprawy oraz zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych niezafatwienia sprawy w terminie. W razie potrzeby podejmuje także środki zapobiegające naruszaniu terminów załatwiania spraw w przyszłości. Organ stwierdza jednocześnie, czy niezafatwienie sprawy w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa. Przepisy OrdPU określają, że pracownik organu podatkowego, który z nieuzasadnionych przyczyn nie załatwił sprawy w terminie albo w dodatkowym terminie ustalonym przez dyrektora izby administracji skarbowej, podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa.

6.3. Skarga na beczynność

W przypadku gdy dyrektor izby administracji skarbowej nie uzna ponaglenia za uzasadnione, istnieją dalsze środki prawne pozwalające kontrolowanemu na zaskarżenie opieszałości urzędu celno-skarbowego. Po ustosunkowaniu się przez dyrektora izby administracji skarbowej do złożonego ponaglenia kontrolowany może złożyć do WSA skargę na beczynność lub przewlekłość kontroli celno-skarbowej. Skargę składa się do WSA

właściwego dla urzędu celno-skarbowego, którego opieszałość jest skarżona – za pośrednictwem tego urzędu celno-skarbowego (skarga musi zostać przesłana na adres urzędu celno-skarbowego). Nie ma obowiązku sporządzenia skargi na bezczynność przez adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego. Skarga podlega opłacie w wysokości 100 zł, płatnej na rachunek WSA.

Skarga na bezczynność powinna zawierać w szczególności:

- 1) określenie naruszenia prawa,
- 2) ewentualnie żądanie stwierdzenia, że bezczynność miała miejsce z rażącym naruszeniem prawa, oraz
- 3) wniosek o wymierzenie organowi grzywny lub przyznaniu od organu na rzecz skarżącego określonej w przepisach sumy pieniężnej.

Ważne

W celu złożenia skargi do sądu na opieszałość w działaniu urzędu celno-skarbowego w pierwszej kolejności niezbędne jest złożenie ponaglenia do właściwej miejscowo izby administracji skarbowej. W przeciwnym razie sąd odrzuci wniesioną skargę.

7. Uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej

Uprawnienia organów KAS to bardzo szeroki katalog, co przy ograniczonych uprawnieniach kontrolowanych czyni z kontroli celno-skarbowej potężne narzędzie do walki z przestępstwami i oszustwami podatkowymi. Uprawnienia można podzielić na dwie grupy:

- 1) bezpośrednio związane z prowadzoną kontrolą celno-skarbową,
- 2) związane z realizacją określonych celów wskazanych w KASU.

Przykładowo w pierwszym przypadku organy KAS są uprawnione do (art. 64 ust. 1 KASU):

- 1) żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli celno-skarbowej oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej,
- 2) wstępu, przebywania i poruszania się na gruncie oraz w budynku, lokalu lub innym pomieszczeniu kontrolowanego,
- 3) dokonywania oględzin,
- 4) legitymowania lub ustalania w inny sposób tożsamości osób, jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli,
- 5) przesłuchiwania kontrolowanego lub świadków,
- 6) przeszukiwania lokali, w tym lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń i miejsc oraz rzeczy, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych,
- 7) zasięgania opinii biegłych,
- 8) zabezpieczania zebranych dowodów,
- 9) żądania przeprowadzenia spisu z natury,

- 10) sporządzania szkiców, kopiowania, filmowania, fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych,
- 11) zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową,
- 12) badania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów, w tym pobrania próbek towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych, w celu ich zbadania,
- 13) żądania powtórzenia, jeżeli to możliwe, każdej czynności, w wyniku której uzyskuje się dane o przyjmowanych, wydawanych lub wprowadzanych do procesu produkcyjnego surowcach, materiałach, produkcji w toku i półproduktach oraz uzyskanych produktach, wyrobach gotowych i wysokości strat produkcyjnych,
- 14) przeprowadzania w uzasadnionych przypadkach, w drodze eksperymentu, doświadczenia lub odtworzenia możliwości gry na automacie lub gry na innym urządzeniu,
- 15) żądania zamknięcia dokumentacji dotyczącej towarów i czynności podlegających kontroli celno-skarbowej w celu umożliwienia porównania stanu rzeczywistego ze stanem ewidencyjnym,
- 16) uczestniczenia w podlegających kontroli celno-skarbowej czynnościach w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy.

Celowo został przedstawiony prawie pełny katalog uprawnień, który ma pokazać, jak wielkie możliwości dowodowe posiada organ celno-skarbowy w trakcie kontroli. Aby dopełnić pełnego obrazu, warto jeszcze dodać, że funkcjonariusze w ramach kontroli celno-skarbowej są również uprawnieni do:

- 1) przeprowadzania rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych,
- 2) przeszukania osób,
- 3) konwoju i strzeżenia towarów,
- 4) kontroli przesyłek pocztowych,
- 5) zatrzymywania pojazdów i wykonywania innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego.

Druga grupa uprawnień jest natomiast związana z realizacją celu, dla którego została uchwalona KASU. Ten cel to ochrona bezpieczeństwa finansowego RP oraz obszaru celnego UE. W związku z tym funkcjonariusze KAS mają np. prawo do:

- 1) uzyskiwania danych telekomunikacyjnych, internetowych i pocztowych,
- 2) obserwacji i rejestracji przy użyciu środków technicznych zdarzeń w miejscach publicznych,
- 3) kontroli operacyjnej,
- 4) zakupu kontrolowanego, przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej,
- 5) korzystania ze środków przymusu bezpośredniego i broni palnej,
- 6) zatrzymywania i przeszukiwania osób, zatrzymywania rzeczy oraz przeszukiwania lokali mieszkalnych,
- 7) zatrzymywania i przeszukiwania urządzeń zawierających dane informatyczne,
- 8) zatrzymywania osób wskutek pościgu.

8. Obowiązki i prawa kontrolowanych

Ustawa o KAS nakłada na kontrolowanych wiele obowiązków i jednocześnie przypisuje im niewspółmiernie mniejszą ilość uprawnień. Wynika to przede wszystkim z celu, jaki ma do zrealizowania kontrola celno-skarbowa.

Obowiązki spoczywają nie tylko na kontrolowanym, ale dotyczą również (art. 72 ust. 1 KASU):

- 1) pracownika kontrolowanego,
- 2) osoby współdziałającej z kontrolowanym,
- 3) podmiotu prowadzącego lub przechowującego księgi podatkowe lub dokumenty,
- 4) osoby wykonującej czynności podlegające kontroli celno-skarbowej.

Katalog obowiązków wskazany w KASU ma charakter otwarty, co oznacza, że kontrolujący mogą nałożyć na kontrolowanego i na osoby z nim powiązane inne niewymienione obowiązki służące realizacji kontroli.

Zgodnie z art. 72 ust. 1 KASU kontrolowany i osoba z nim współpracująca są obowiązani:

- 1) umożliwić wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli celno-skarbowej, w tym dokumenty handlowe, księgowe i finansowe, nawet jeżeli mają charakter poufny, w tym dokumenty elektroniczne,
- 2) udzielać niezbędnej pomocy technicznej, jeżeli dokumenty lub ewidencje będące przedmiotem kontroli celno-skarbowej zostały sporządzone z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych,
- 3) przedstawiać na żądanie urzędowe tłumaczenie na język polski dokumentów mających znaczenie dla kontroli celno-skarbowej, sporządzonych w języku obcym,
- 4) udostępniać towary, urządzenia i środki przewozowe, a także zapewnić dostęp do pomieszczeń oraz innych miejsc będących przedmiotem kontroli celno-skarbowej,
- 5) wydawać za pokwitowaniem towary lub dokumenty na czas trwania kontroli celno-skarbowej, jeżeli jest to niezbędne na potrzeby kontroli,
- 6) przeprowadzać na żądanie spis z natury w zakresie niezbędnym na potrzeby kontroli celno-skarbowej,
- 7) umożliwiać zbadanie towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych, w tym przez pobranie ich próbek,
- 8) udostępniać w niezbędnym zakresie środki łączności, a także inne urządzenia techniczne, jeżeli są one niezbędne do wykonania kontroli celno-skarbowej,
- 9) umożliwiać, nieodpłatnie, sporządzanie kopii i szkiców, filmowanie i fotografowanie oraz dokonywanie nagrań dźwiękowych,
- 10) zapewniać warunki do wykonywania czynności kontrolnych, w tym – w miarę posiadanych możliwości – samodzielne pomieszczenie odpowiednie do rodzaju wykonywanych czynności i miejsce do przechowywania dokumentów,
- 11) udzielać wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli celno-skarbowej.

Katalog praw kontrolowanego jest skromny w porównaniu do uprawnień naczelnika urzędu celno-skarbowego. Wśród tych uprawnień w zakresie kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego należy wymienić:

- 1) prawo do skorygowania deklaracji podatkowej w terminie 14 dni od dnia otrzymania upoważnienia do kontroli (w zakresie objętym kontrolą),
- 2) prawo do skorygowania deklaracji po zakończeniu kontroli w ciągu 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli.

W każdym czasie trwania kontroli celno-skarbowej kontrolowany ma prawo do składania wyjaśnień, przedstawiania dowodów oraz żądania przeprowadzenia wskazanych dowodów. Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu zostanie uwzględnione, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że te okoliczności są wystarczająco stwierdzone innym dowodem. Organ podatkowy może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodu będącego w jego posiadaniu. Termin ustala się, uwzględniając charakter dowodu i stan postępowania, przy czym nie może on być krótszy niż 3 dni.

O odmowie dopuszczenia dowodu wnioskowanego przez stronę orzeka organ prowadzący sprawę w formie postanowienia. Kontrolujący są obowiązani zawiadomić stronę o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych oraz oględzin przynajmniej na 3 dni przed terminem. Strona ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu, może też zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia.

9. Dowody w kontroli celno-skarbowej

Celem postępowania dowodowego w kontroli celno-skarbowej jest prawidłowe ustalenie stanu faktycznego we wskazanym zakresie. Następnie porównanie tego stanu z wzorcem powinnego zachowania się wynikającego z przepisów prawa podatkowego. Ustalenie rzeczywistego przebiegu zdarzeń gospodarczych i faktycznych wymaga przeprowadzenia szeregu dowodów.

9.1. Informacje ogólne

Zasada ogólna sformułowana w OrdPU, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, jest także stosowana w trakcie kontroli celno-skarbowej.

W kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego może przeprowadzić liczne czynności dowodowe, których katalog przewiduje:

- 1) oględziny,
- 2) zabezpieczenie dowodów,
- 3) przesłuchanie kontrolowanego lub świadka,
- 4) przeszukanie osoby,
- 5) przeszukanie lokali, innych pomieszczeń, miejsc lub rzeczy,
- 6) kontrole dokumentów i ewidencji,

- 7) rewizję,
- 8) pobieranie próbek.

Wyliczenie czynności dowodowych ma charakter przykładowy, a ich katalog jest otwarty. Przepisy dotyczące przeprowadzania czynności dowodowych w kontroli celno-skarbowej zostały uregulowane w sposób charakterystyczny dla specyfiki tej kontroli. Szczegółowe rozwiązania w tej kwestii powodują, że ustawodawca odsyła w zakresie nieuregulowanym do odpowiedniego stosowania przepisów OrdPU o postępowaniu dowodowym. Odpowiednie stosowanie oznacza, że niektóre przepisy OrdPU będą stosowane wprost, inne po ich modyfikacji albo w ogóle nie będą miały zastosowania.

9.2. Księgi podatkowe, ewidencje i dokumenty księgowe

Zasadniczym dowodem z punktu widzenia kontroli celno-skarbowej są księgi podatkowe, ewidencje i dokumenty księgowe. Kontrolowany ma obowiązek umożliwić kontrolującą wgląd w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli, w tym dokumenty handlowe, księgowe i finansowe, nawet jeżeli mają charakter poufny, w tym dokumenty elektroniczne (art. 72 ust. 1 KASU). Ten przepis koresponduje z zapisem art. 181 OrdPU, który statuuje katalog środków dowodowych.

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, a także materiały zgromadzone w trakcie postępowania karnego albo postępowania karnego skarbowego. Pojęcie ksiąg podatkowych ma szeroki zakres i obejmuje księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje i rejestry, do których prowadzenia dla celów podatkowych obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci. Księgi podatkowe, mimo iż stanowią dokument prywatny, korzystają ze szczególnej mocy dowodowej. To oznacza, że jeżeli są prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy, stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Księgi, które odzwierciedlają stan rzeczywisty oraz są prowadzone zgodnie z przepisami prawa, mają moc dowodową równą dokumentom urzędowym.

Ksiąg podatkowych ocenionych negatywnie, czyli jako księgi prowadzone w sposób nierzetelny i wadliwy, organ podatkowy nie uznaje za dowód. Jednak jeżeli prowadzi się je wadliwie, ale wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy, to stanowią one dowód w sprawie.

Orzecznictwo

Stwierdzenie nierzetelności lub wadliwości księgi podatkowej oraz określenie, za jaki okres i w jakiej części księga podatkowa nie stanowi dowodu tego, co wynika z zawartych w niej zapisów, nie oznacza, że dowód z takiej księgi lub zawartych w niej zapisów jest sprzeczny z prawem i nie może być dopuszczony celem wyjaśnienia sprawy. Księga podatkowa nawet nierzetelna lub wadliwa stanowi dowód w sprawie podatkowej, o ile może przyczynić się do jej wyjaśnienia (wyr. WSA w Gliwicach z 26.10.2010 r., I SA/Gl 551/10, Legalis).

9.3. Ogłędziny

W celu przeprowadzenia ogłędzin kontrolowany, jego pracownik, osoba współdziałająca z kontrolowanym oraz osoba wykonująca czynności podlegające kontroli są obowiązani do udostępnienia towarów, urządzeń oraz środków przewozowych. Muszą także zapewnić dostęp do pomieszczeń i innych miejsc będących przedmiotem kontroli.

Ogłędziny polegają na bezpośrednim zbadaniu rzeczy, nieruchomości lub miejsca w celu dokonania obserwacji i spostrzeżeń mających znaczenie dla prowadzonej kontroli czy sprawy podatkowej. Przepisy KASU przewidują możliwość przeprowadzenia ogłędzin także wtedy, gdy ich przedmiot znajduje się w posiadaniu innego podmiotu niż kontrolowany. Wówczas taka osoba jest zobowiązana do niezwłocznego okazania przedmiotu ogłędzin oraz udzielenia wyjaśnień w tym zakresie. W takim przypadku ogłędziny są dokonywane na podstawie upoważnienia do kontroli wystawionego na kontrolowanego.

9.4. Przesłuchanie kontrolowanego lub świadka

Przesłuchanie kontrolowanego lub świadka może nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Taka czynność zawsze jest przeprowadzana w miejscowości, w której kontrolowany lub świadek przebywa. Przyjęte rozwiązanie uzasadnia się ekonomiką kontroli. Chodzi o to, aby jej nie przedłużać tylko z tego powodu, że przesłuchiwany znajduje się poza siedzibą organu.

Przesłuchanie utrwała się za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk. Z przesłuchania sporządza się protokół, którego treść jest ograniczona do zapisu najbardziej istotnych oświadczeń osób biorących w nim udział. Kontrolujący nie mają obowiązku zamieszczania w protokole wszystkich zeznań w całości, lecz tylko te najistotniejsze. Dlatego tak ważne jest, aby osoba przesłuchiwana zadbała, żeby w protokole znalazły się też te oświadczenia, które w jej ocenie są ważne dla wyjaśnienia sprawy. Po przesłuchaniu kontrolowany ma prawo otrzymać jedną kopię zapisu dźwięku lub obrazu, ale wyłącznie na swój koszt.

W zakresie nieuregulowanym w KASU stosuje się odpowiednio przepisy OrdPU, dlatego należy pamiętać, że przesłuchiwany ma jeszcze dodatkowe uprawnienia. Mianowicie organ podatkowy może przesłuchać kontrolowanego dopiero po wyrażeniu przez niego zgody. Kontrolowany, podobnie jak osoby przesłuchiwane w charakterze świadka, ma prawo do odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania. Każdorazowo przed odebraniem zeznań organ ma obowiązek pouczyć o prawie odmowy zeznań i udzielenia odpowiedzi oraz o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

9.5. Przeszukanie lokali mieszkalnych

Kontrolujący może przeszukać lokale mieszkalne w celu znalezienia dowodów mających znaczenie dla prowadzonej kontroli celno-skarbowej. Przeszukanie można przeprowadzić po uprzednim uzyskaniu zgody właściwego prokuratora rejonowego. Przed rozpo-

częciem czynności kontrolnych kontrolowany powinien otrzymać postanowienie prokuratora. W przypadkach niecierpiących zwłoki kontrolujący ma możliwość przeszukania bez stosownej zgody prokuratora, ale wyłącznie wówczas, gdy istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że dowody znajdują się w miejscu przeszukania. Przeprowadzenie takiej czynności podlega zatwierdzeniu przez prokuratora.

W razie odmowy zatwierdzenia przeszukania materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w kontroli celno-skarbowej, w kontroli podatkowej, postępowaniu podatkowym, celnym lub postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Naczelnik urzędu celno-skarbowego w sytuacjach niecierpiących zwłoki może również przeprowadzić przeszukanie w porze nocnej – między godziną 22:00 a 6:00 rano.

9.6. Przeszukanie osoby

Kolejna czynność kontrolna to przeszukanie osoby. Jest ono możliwe wyłącznie w sytuacji, gdy nie można wykonać innej czynności dowodowej. Organ podatkowy przystępuje do przeszukania osoby w celu stwierdzenia, czy nie przewozi ona towarów, co do których nie zostały spełnione wymogi przewidziane przepisami prawa. W szczególności dotyczy to przypadku, gdy towary nie zostały przedstawione lub zgłoszone zgodnie z przepisami prawa celnego. Taką czynność może przeprowadzić jedynie funkcjonariusz celny. Przeszukanie nie powinno naruszać godności osobistej osoby przeszukiwanej oraz musi być przeprowadzone przez osobę tej samej płci, w warunkach wykluczających obecność osób postronnych.

9.7. Opinie biegłych

W trakcie kontroli naczelnik urzędu celno-skarbowego może także zasięgać opinii biegłych albo sprawdzać zawartość przesyłek pocztowych, w tym dotyczące ich dokumenty, oraz sprawdzać ilość przywożonych i wywożonych przesyłek. Dowód z opinii biegłych dopuszcza się i przeprowadza, jeżeli w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego albo niektórych jego okoliczności. Wiedza specjalistyczna to nie tylko wiedza naukowa, ale także umiejętności praktyczne oparte na wieloletnim doświadczeniu. Dowód z opinii biegłego może być dopuszczony w formie postanowienia na wniosek strony oraz z urzędu. Biegły to inaczej rzeczoznawca, ekspert. Nie musi być zatem wpisany na specjalną listę biegłych prowadzoną przez określony organ. W przypadku złożenia wniosku przez stronę ocenę konieczności powołania biegłego pozostawia się uznaniu organu podatkowego. Jeśli według organu powołanie biegłego jest zbędne, powinno to zostać uzasadnione w postanowieniu o odmowie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego.

9.8. Kontrole krzyżowe

W ramach wykonywanych czynności dowodowych w trakcie kontroli celno-skarbowej naczelnik urzędu celno-skarbowego może przeprowadzić tzw. kontrole krzyżowe. Pole-

gają one na sprawdzeniu prawidłowości i rzetelności dokumentów będących w posiadaniu kontrahentów podatnika. Kwestie dotyczące kontroli krzyżowych były już przed wejściem KASU w życie uregulowane na gruncie przepisów KontrSkarbU i OrdPU.

Stosownie do art. 79 KASU naczelnik urzędu celno-skarbowego może wystąpić do kontrahentów kontrolowanego o:

- 1) udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową u kontrolowanego, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności,
- 2) przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych,
- 3) udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową.

Za kontrahentów kontrolowanego uważa się wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą w okresie objętym kontrolą celno-skarbową uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub tej samej usługi, będące zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub usługi. Kluczowe znaczenie ma szerokie zdefiniowanie pojęcia „kontrahent”, z którego wynika, że kontrola krzyżowa może być prowadzona nie tylko wobec pierwszego w kolejności kontrahenta, ale również w stosunku do wszystkich dostawców lub nabywców w łańcuchu dostaw.

9.9. Protokół z czynności

Ze wszystkich czynności kontrolnych przeprowadzanych w ramach kontroli celno-skarbowej mających istotne znaczenie dla sprawy sporządza się protokół. Dotyczy to w szczególności oględzin, zabezpieczenia dowodów, przesłuchania kontrolowanego lub świadka, przeszukania osoby, przeszukania lokali, kontroli dokumentów i ewidencji, rewizji, pobierania próbek towarów. Protokół sporządza się tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakie czynności przeprowadził, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły strony. Po sporządzeniu jest on odczytywany osobom obecnym, biorącym udział w czynności kontrolnej, które powinny go podpisać. Odmowa złożenia podpisu (lub jego brak) przez którąkolwiek osobę musi zostać odnotowana. Protokół przesłuchania powinien być odczytany i przedłożony do podpisu osobie zeznającej niezwłocznie po złożeniu zeznania. Protokół podpisuje kontrolujący, który przeprowadzał czynności kontrolne.

10. Zakończenie kontroli celno-skarbowej

Zakończenie kontroli celno-skarbowej zasadniczo różni się od sposobu zakończenia kontroli podatkowej czy wcześniejszych kontroli skarbowych. Odmienności dotyczą formy zakończenia kontroli oraz uprawnień przysługujących kontrolowanym.

Przejdź do księgarni →



ksiegarnia.beck.pl