

Małgorzata Magdalena Hybka

SKUTECZNOŚĆ KONTROLI WYWIĄZYWANIA SIĘ Z OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH



resistance
compliance

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Małgorzata Magdalena Hybka

**SKUTECZNOŚĆ
KONTROLI
WYWIĄZYWANIA SIĘ
Z OBOWIĄZKÓW
PODATKOWYCH**

WYDAWNICTWO UEP



UNIWERSYTET
EKONOMICZNY
W POZNANIU

Poznań 2018

KOMITET REDAKCYJNY

*Szymon Cyfert, Elżbieta Golata (przewodnicząca), Jacek Lisowski, Ewa Maluszyńska,
Jerzy Schroeder (sekretarz), Krzysztof Walczak, Ryszard Zieliński*

RECENZENT

Jerzy Sokołowski

PROJEKT OKŁADKI

Ewa Wąsowska

REDAKCJA

Magdalena Kraszewska

KOREKTA

PAROLA. Grażyna Jeżewska

ISBN 978-83-7417-973-7

eISBN 978-83-66199-57-6

<https://doi.org/10.18559/978-83-66199-57-6>

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
Poznań 2018



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons –
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

WYDAWNICTWO UNIwersYTETU EKONOMICZNEGO W POZNANIU

ul. Powstańców Wielkopolskich 16, 61-895 Poznań

tel. 61 854 31 54, 61 854 31 55

www.wydawnictwo.ue.poznan.pl, e-mail: wydawnictwo@ue.poznan.pl

adres do korespondencji: al. Niepodległości 10, 61-875 Poznań

Skład: Wydawnictwo eMPI²

Druk: Zakład Graficzny Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

ul. Towarowa 53, 61-896 Poznań, tel. 61 854 38 06, 61 854 38 03

SPIS TREŚCI

Wstęp	5
Rozdział 1	
Wywiązywanie się z obowiązków podatkowych – wybrane aspekty teoretyczne i implikacje praktyczne.....	13
1.1. Pojęcie i determinanty dyscypliny podatkowej.....	13
1.2. Teorie i modele dyscypliny podatkowej.....	24
1.3. Uchylenie się od opodatkowania – definicja, metody pomiaru i skala	34
1.4. Środki władcze stosowane w celu zapewnienia dyscypliny podatkowej	43
Rozdział 2	
Kontrola skarbowa – organizacja i funkcjonowanie przed reformą administracji skarbowej z 2017 roku	54
2.1. Zadania i struktura kontroli skarbowej.....	54
2.1.1. Cele i zakres kontroli skarbowej.....	54
2.1.2. Organy kontroli skarbowej, ich kompetencje i właściwość	58
2.1.3. Pracownicy jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej	63
2.2. Postępowanie kontrolne.....	69
2.2.1. Zasady ogólne postępowania kontrolnego	69
2.2.2. Przebieg postępowania kontrolnego.....	75
2.3. Wywiad skarbowy jako szczególna forma prawna realizacji zadań kontroli skarbowej.....	81
Rozdział 3	
Kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa	94
3.1. Cele, organy i zakres podmiotowy kontroli podatkowej	94
3.2. Wszczęcie kontroli podatkowej.....	101
3.3. Czas trwania, miejsce i przebieg kontroli podatkowej	106
3.4. Prawa i obowiązki stron kontroli podatkowej.....	115
3.5. Środki ochrony prawnej kontrolowanego i zakończenie kontroli podatkowej	123
3.6. Kontrola celno-skarbowa.....	128
Rozdział 4	
Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym a kontrola wywiązywania się z obowiązków podatkowych.....	142
4.1. Modele zarządzania ryzykiem zewnętrznym	142
4.2. Metody selekcji podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych.....	151
4.3. Obszary ryzyka podatkowego w polskiej strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym	162

4.3.1. Obszary ryzyka dla celów kontroli skarbowej.....	162
4.3.2. Obszary ryzyka dla celów kontroli podatkowej.....	169
4.4. Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i Australii	178
Rozdział 5	
Skuteczność kontroli skarbowej i podatkowej w Polsce w latach 2005-2016	189
5.1. Liczba, struktura i wyniki postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej	189
5.2. Liczba, struktura i wyniki kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe.....	197
5.3. Kontrole skarbowe i podatkowe przeprowadzone w obszarach ryzyka zewnętrznego.....	208
Zakończenie	223
Bibliografia	231
Spis tabel.....	253
Spis rysunków.....	256

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych ustawowo podatków, jest na gruncie art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jednym z obowiązków każdego obywatela. Niewywiązywanie się z tego obowiązku pociąga za sobą nałożenie na niego określonych prawem sankcji. Podatnicy, w obawie przed tymi sankcjami, a także kierując się innymi, osobistymi motywami, przyjmują często bierną postawę, nie zmieniając stanów faktycznych lub prawnych, z którymi ustawodawca związał poszczególne kategorie obowiązków podatkowych. Niektórzy z nich, mając na celu maksymalizację indywidualnych korzyści oraz dysponując jednocześnie odpowiednią wiedzą, umiejętnościami i możliwościami, podejmują działania, które są określane mianem oporu podatkowego. Może on przybierać zróżnicowane formy, jednak nie każda z nich skutkuje bezpośrednio zastosowaniem przez państwo sankcji lub ma charakter niezgodny z obowiązującymi przepisami prawa bądź też z intencją ustawodawcy. Co więcej, wybrane z tych działań (np. zmiana metody amortyzacji środków trwałych, lokalizacji siedziby przedsiębiorstwa czy formy opodatkowania działalności gospodarczej) składają się na tzw. zarządzanie przez podatki, określane także mianem zarządzania ryzykiem podatkowym (*tax risk management*) (Sokołowski, 1995, s. 9; Bakker i Kloosterhof, 2010, s. 5-12).

W literaturze z zakresu finansów publicznych i prawa podatkowego poza pojęciem oporu podatkowego (*tax resistance*) wymienia się pojęcie tzw. dyscypliny podatkowej (*tax compliance*), będącej w szerszym ujęciu jego przeciwieństwem. W publikacjach naukowych nie ma pełnej zgodności co do definicji obydwu pojęć. Ponadto wprowadza się liczne dodatkowe terminy (jak kontekstacja władzy podatkowej, ucieczka przed opodatkowaniem), również niejednoznacznie definiowane i kategoryzowane. Posługiwanie się odmienną terminologią w odniesieniu do tych samych zjawisk, postaw i zachowań prowadzi często do niepełnej porównywalności prowadzonych analiz. O ile w polskiej literaturze

sformułowanie ‘dyscyplina podatkowa’ jest stosowane stosunkowo rzadko, o tyle w literaturze anglojęzycznej jest ono powszechne. Na ogół rozumie się przez nie kontinuum postaw polegających na wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych. Poszczególni autorzy posługujący się terminem ‘dyscyplina podatkowa’, przywołując nieco odmienną jej definicję, są zgodni co do tego, że przejawem jej braku powodującym znaczny ubytek dochodów publicznych jest uchylanie się od opodatkowania (*tax evasion*). Uznaje się za nie świadome, celowe i zamierzone działanie podatnika, mające nielegalny charakter, a skutkujące nierzetelnym wywiązywaniem się przez niego z obowiązków podatkowych. Może ono przybierać zróżnicowaną postać, w tym zatajenia przedmiotu opodatkowania, zatajenia rachunkowego, fałszywego kwalifikowania, zorganizowania niewypłacalności czy nawet jawnego niepłacenia podatków (Dolata, 2013, s. 50).

Przeciwdziałanie zjawisku uchylania się od opodatkowania stanowi jeden z najistotniejszych priorytetów polityki podatkowej każdego państwa. Na gruncie klasycznej teorii ekonomii podstawowym instrumentem ograniczania jego skali jest kontrola podatkowa (Allingham i Sandmo, 1972, s. 323; Pietrewicz, 1993, s. 72). Przypisuje się jej wiele funkcji, w tym prewencyjną, penitencyjną czy informacyjną. Należy jednocześnie podkreślić, że zadaniem kontroli podatkowej jest nie tylko wykrywanie i zwalczanie przypadków uchylania się od opodatkowania, lecz także eliminacja nieświadomych błędów popełnianych przez podatnika w deklarowaniu zobowiązań podatkowych, skutkujących zaniżeniem zobowiązania podatkowego. Zadanie to jest jednakże realizowane, w znacznie szerszym stopniu, z wykorzystaniem instrumentów zwiększania kooperatywnej dyscypliny podatkowej, takich jak propagowanie wiedzy o systemie podatkowym i zakresie obowiązków podatkowych (*Co-operative Tax Compliance*, 2016, s. 10).

Kontrola wywiązywania się z obowiązków podatkowych jest na ogół tematem rozważań w literaturze prawniczej, znacznie rzadziej zajmują się nią ekonomiści. Częściej przedmiotem analiz wśród ekonomistów jest samo zjawisko uchylania się od opodatkowania i jego determinanty. Brak jest jednocześnie publikacji rozpatrujących kontrolę podatkową jako instrument zwiększania dyscypliny podatkowej. Niniejsza książka ma na celu wypełnienie tej luki. Podjęto się w jej treści oceny skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych (kontroli skarbowej i podatkowej) w Polsce. Odniesiono się jednak w tym zakresie także do rozwiązań stosowanych w innych państwach Unii Europejskiej i niektórych państwach OECD. Należy bowiem zwrócić uwagę na to, że wybrane mierniki skuteczności kontroli podatkowej wykorzystywane są do okresowej ewaluacji funkcjonowania administracji podatkowej przeprowadzanej przez takie instytucje, jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy czy OECD. Zwiększenie tej skuteczności stanowi między innymi jeden z celów strategii ukierunkowanej na zwiększanie dyscypliny podatkowej, opracowywanej przez

Forum Administracji Podatkowej (Forum on Tax Administration) – gremium doradcze powołane w 2002 roku w ramach OECD. Zbliżony cel został wskazany jako priorytetowy w ramach strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym przez administrację podatkową, wdrażanej w poszczególnych państwach członkowskich Unii Europejskiej i państwach członkowskich OECD – stosownie do przygotowanych przez Unię Europejską i OECD modeli zarządzania tym ryzykiem. W Polsce pomiar skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych pozwala na ewaluację realizacji wybranych zadań określonych w ramach budżetu zadaniowego, w tym między innymi polegających na zapewnieniu ochrony interesów finansowych Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, przeciwdziałaniu wykroczeniom i przestępstwom skarbowym czy zwiększeniu trafności typowania podmiotów do kontroli.

Jak wspomina się w literaturze przedmiotu, warunkiem skuteczności kontroli podatników jest posiadanie przez organy tej kontroli dostępu do odpowiednich i różnorodnych informacji oraz możliwości ich zgromadzenia i przetworzenia do właściwych tematycznie zbiorów (Pietrewicz, 1993, s. 72). Akcesja Polski do Unii Europejskiej przyczyniła się do wprowadzenia licznych zmian w tym zakresie. Obejmowały one przede wszystkim wdrożenie nowych metod selekcji podatników dla celów prowadzonych czynności kontrolnych i zastosowanie na coraz szerszą skalę narzędzi informatycznych do przeprowadzenia tej selekcji, pozyskiwania informacji służących zidentyfikowaniu potencjalnych przypadków naruszenia dyscypliny podatkowej oraz monitorowania wyników kontroli. Gruntowne zmiany struktury organizacyjnej kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych wprowadziła także reforma administracji skarbowej z 2017 roku. Z dniem 1 marca 2017 roku powołano Krajową Administrację Skarbową i powierzono jej zadania realizowane wcześniej przez administrację podatkową, administrację celną i kontrolę skarbową. Zniesiono instytucję kontroli skarbowej, a w jej miejsce powołano kontrolę celno-skarbową. Zmodyfikowano także przepisy proceduralne odnoszące się do zasad prowadzenia kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Biorąc pod uwagę przedstawione względy, podstawowym przedmiotem analiz w niniejszej monografii uczyniono zagadnienia dotyczące organizacji i skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Przyjęto hipotezę, że po akcesji Polski do Unii Europejskiej następował systematyczny wzrost skuteczności przeprowadzanych czynności kontrolnych, wynikający z usprawniania instytucji kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, między innymi poprzez wykorzystanie rozwiązań stosowanych w innych państwach. Za skuteczność dla celów tej publikacji uznano stopień realizacji przypisywanych kontroli skarbowej i podatkowej celów, a jej miary zaczerpnięto z publikacji OECD i Unii Europejskiej oceniających skuteczność funkcjonowania administracji podatkowej w państwach członkowskich oraz karty mierników

budżetu zadaniowego uwzględniającej problematykę zarządzania finansami państwa. W niektórych wypadkach, w zależności od dostępności danych statystycznych, określono także wskaźniki efektywności kontroli.

Podstawowym celem monografii jest ocena skuteczności kontroli skarbowej i podatkowej w Polsce w latach 2005-2016. Ponadto podjęto w niej próbę odpowiedzi na następujące pytania:

- Jak na gruncie teorii ekonomii jest definiowane pojęcie dyscypliny podatkowej i jakie czynniki ją determinują?
- Jakie teorie i modele ekonomiczne wyjaśniają zjawisko dyscypliny podatkowej?
- Jaka jest skala i metody pomiaru zjawiska uchylania się od opodatkowania w Polsce i innych państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz w Stanach Zjednoczonych?
- Jakie środki władcze są stosowane w Polsce i w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej w celu zapewnienia dyscypliny podatkowej?
- Jakie były zadania i struktura organów kontroli skarbowej oraz wywiadu skarbowego, a także jak kształtowały się zasady i przebieg postępowań kontrolnych prowadzonych przed reformą administracji skarbowej z 2017 roku w Polsce?
- Jakie są cele, zakres, organy oraz przebieg kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej w Polsce?
- Jakie są priorytety strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej i w jakim stopniu może się ona przyczynić do zwiększenia skuteczności przeprowadzania kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych?
- Czym różnią się modele zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej rekomendowane przez OECD i Unię Europejską?
- Jakie są metody selekcji (typowania) podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w Polsce i za granicą?
- Jakie obszary ryzyka dla celów kontroli podatkowej i skarbowej zdefiniowano w ramach polskiej strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym w latach 2005-2016?
- Jakie są zadania strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej i jakie obszary ryzyka dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych zdefiniowano w innych państwach Unii Europejskiej oraz Stanach Zjednoczonych i Australii.
- Jaka była skuteczność postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych prowadzonych w Polsce w latach 2005-2016?
- Jak kształtowały się wyniki kontroli skarbowych i podatkowych prowadzonych w obszarach ryzyka w latach 2005-2016, w tym w porównaniu z kontrolami prowadzonymi poza zidentyfikowanymi obszarami ryzyka?

Osiągnięcie celów monografii wymagało zastosowania odpowiednich metod badawczych. Posłużono się w niej takimi metodami, jak analiza krytyczna literatury przedmiotu, analiza aktów prawnych, dokumentów źródłowych oraz analiza opisowa i porównawcza środków władczych wykorzystywanych w celu zapewnienia dyscypliny podatkowej, skali zjawiska unikania opodatkowania, strategii zarządzania ryzykiem stosowanych przez administracje podatkowe dla celów kontroli oraz metod selekcji tych podatników. Zastosowano także wskaźniki struktury i dynamiki oraz wskaźniki skuteczności i dla wybranych lat wskaźniki efektywności kontroli.

Ze względu na niewielką liczbę opracowań w języku polskim rozpatrujących teorie i modele dyscypliny podatkowej, instrumenty służące zapewnianiu tej dyscypliny w innych państwach oraz strategię zarządzania ryzykiem zewnętrznym przez administrację podatkową wdrażane w państwach Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i Australii, posłużono się głównie źródłami obcojęzycznymi, w przeważającej części w języku angielskim. Obejmują one monografie, artykuły, akty prawne i pozostałe źródła, w tym w szczególności publikacje Unii Europejskiej i OECD. W analizach ilościowych posłużono się danymi zawartymi w publikowanych raportach oraz udostępnionymi przez Ministerstwo Finansów.

Treść i układ monografii podporządkowano problematyce badawczej, założonym celom i dążeniu do zweryfikowania trafności sformułowanej hipotezy. Składa się ona ze wstępu, pięciu rozdziałów i zakończenia. Ponadto obejmuje bibliografię, spis treści i spis rycin. Rozdział pierwszy jest poświęcony przede wszystkim problematyce dyscypliny podatkowej w ujęciu teorii ekonomii. Przedstawiono w nim pojęcie tej dyscypliny w rozumieniu poszczególnych autorów, a także wybrane jej klasyfikacje, biorąc pod uwagę między innymi rodzaje obowiązków nakładanych na podatników. W jego treści zaprezentowano determinanty dyscypliny podatkowej według ich kategorii oraz wpływu wywieranego na decyzje podejmowane przez podatników. Rozdział zawiera ponadto przegląd teorii i modeli dyscypliny podatkowej. Uwzględniono w nim modele klasyczne (w tym oporu podatkowego), modele wykorzystujące teorię agencji i teorię gier, modele z wykorzystaniem założeń i teorii formułowanych na gruncie socjologii i psychologii (w tym odnoszące się do teorii planowanego zachowania oraz teorii zachowań dewiacyjnych), ekonomii behawioralnej (w tym odnoszące się do teorii perspektywy czy księgowania umysłowego), a także neuroekonomii. Odniesienie się do teorii wywodzących się z innych dyscyplin niż ekonomia wynika z wielowątkowości i pogranicznego charakteru ekonomii jako nauki. Jak wskazuje bowiem S. Flejterski (2007, s. 121), jest ono niezbędne dla pełnego zrozumienia zjawisk finansowych w celu rekonstrukcji kontekstu, w jakim one zachodzą.

Aspekty teoretyczne i praktyczne połączono w monografii w dwóch ostatnich punktach omawianego rozdziału. W pierwszym wskazano na zróżnicowanie

stosowanych w literaturze przedmiotu definicji uchylania się od opodatkowania, opisano metody pomiaru jego skali i przedstawiono tę skalę w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz w Stanach Zjednoczonych. W drugim porównano środki władcze stosowane przez wybrane państwa Unii Europejskiej w celu zapewnienia dyscypliny podatkowej. Przedstawiono w nim najważniejsze zasady przeprowadzania kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w tych państwach, a także sankcje za naruszenie prawa podatkowego.

Kolejne rozdziały odnoszą się do zagadnień organizacji i funkcjonowania dwóch kategorii kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych istniejących w Polsce przed reformą administracji skarbowej z 2017 roku – czyli kontroli skarbowej i kontroli podatkowej. W rozdziale drugim wskazano cele i zakres kontroli skarbowej, scharakteryzowano jej organy, koncentrując się na ich kompetencjach, właściwości, strukturze i pracownikach, oraz odniesiono się do zasad postępowania kontrolnych i przedstawiono ich przebieg. Na końcu scharakteryzowano zadania wywiadu skarbowego i procedury stosowane przez ten wywiad do końca lutego 2017 roku. Rozdział trzeci zawiera opis celów, organów oraz zakresu podmiotowego i przedmiotowego kontroli podatkowej, jej przebiegu, praw i obowiązków stron, a także środków ochrony prawnej podatnika. W rozdziale tym uwzględniono przepisy prawne według stanu po reformie, ujmując problematykę prowadzenia kontroli celno-skarbowej. Przedstawiono schemat organizacyjny Ministerstwa Finansów przed i po reformie, odniesiono się do zmian przepisów prawnych i wskazano na specyficzne cechy kontroli celno-skarbowej w porównaniu z kontrolą podatkową.

W rozdziale czwartym podjęto próbę określenia znaczenia zarządzania ryzykiem zewnętrznym w kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Odniesiono się w nim nie tylko do polskich doświadczeń w tej dziedzinie, lecz także innych państw. Uwzględniono przy tym te państwa, które wypracowały w przedmiotowym zakresie tzw. dobre praktyki, w tym między innymi Australię, Stany Zjednoczone oraz niektóre państwa Unii Europejskiej. Odwołanie do australijskiego modelu zarządzania ryzykiem zewnętrznym związane było z wykorzystaniem po raz pierwszy przez to państwo w ramach tego modelu tzw. piramidy regulacyjnej I. Ayresa i J. Braithwaite'a. Wdrożony przez australijską administrację model zarządzania ryzykiem stał się inspiracją dla modelu rekomendowanego przez OECD. W pierwszym punkcie rozdziału zaprezentowano dwa modele zarządzania ryzykiem zewnętrznym – model OECD i model Unii Europejskiej. Przedstawiono priorytety i etapy zarządzania ryzykiem wyodrębnione w tych modelach oraz wskazano najistotniejsze różnice pomiędzy nimi. Drugi punkt jest związany z metodami selekcji podatników do kontroli podatkowej. Uwzględniono zarówno metody klasyczne, czyli screening i selekcję losową, jak i selekcję z wykorzystaniem rozkładu Benforda i metod nieparametrycznych, w tym w szczególności metod eksploracji danych. W zakończeniu punktu

przetworzono macierz wyboru najskuteczniejszej metody selekcji podatników do kontroli z uwzględnieniem określonych kryteriów. W rozdziale szczegółowo scharakteryzowano obszary ryzyka wyodrębnione w Polsce w latach 2005-2017 dla celów kontroli skarbowej i podatkowej. Na końcu rozdziału przedstawiono obszary ryzyka wyodrębniane przez administrację podatkową w Australii, Stanach Zjednoczonych i wybranych państwach Unii Europejskiej. Porównano w nim także skuteczność kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, z wykorzystaniem najistotniejszego wskaźnika tej skuteczności w wybranych państwach OECD w latach 2007, 2010 i 2013.

W rozdziale piątym, na podstawie danych Ministerstwa Finansów, podjęto próbę oceny skuteczności kontroli skarbowej i podatkowej przeprowadzanej w Polsce w latach 2005-2016. W tym celu zbadano strukturę i wyniki wspomnianych kategorii kontroli. W przypadku kontroli skarbowej określono między innymi udział kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w kontrolach skarbowych ogółem, udział kontroli pozytywnych w kontrolach ogółem, ustalenia kontroli, wybrane wskaźniki skuteczności kontroli czy też strukturę stwierdzonych uszczerpków według podatków. W przypadku kontroli podatkowej określono ponadto wskaźniki pokrycia kontrolą, a także zbadano przypadki wykrycia wykroczeń lub przestępstw skarbowych oraz szczególne okoliczności związane z prowadzonymi kontrolami podatkowymi, takie jak przedłużenie czasu trwania kontroli, przeprowadzenie kontroli powtórnych czy też kontroli bez wyznaczonego limitu czasu trwania czynności kontrolnych. Ostatni punkt rozdziału uwzględnia analizę kontroli skarbowych i podatkowych przeprowadzonych według obszarów ryzyka podatkowego. Porównano ich skuteczność ze skutecznością pozostałych kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

ROZDZIAŁ 1

WYWIĄZYWANIE SIĘ Z OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH – WYBRANE ASPEKTY TEORETYCZNE I IMPLIKACJE PRAKTYCZNE

1.1. Pojęcie i determinanty dyscypliny podatkowej

O ile zjawiska uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania mają tak długą historię jak same podatki, o tyle podstawy teoretyczne wyjaśniające te zjawiska zaczęto formułować stosunkowo późno. Wpływ na ich rozwój wywarł między innymi znaczący wzrost szarej strefy w gospodarce amerykańskiej w latach siedemdziesiątych XX wieku. Przyczynił się on do zwiększenia zainteresowania władz federalnych, administracji podatkowej oraz świata nauki zróżnicowanymi formami oporu podatkowego i motywami nieprzestrzegania dyscypliny podatkowej. Następstwem ubytku dochodów publicznych było uchwalenie i wprowadzenie w życie przez władze federalne Stanów Zjednoczonych licznych ustaw nakładających dodatkowe obowiązki sprawozdawcze na podatników i wyższe kary za nieprzestrzeganie przepisów podatkowych czy też ustanawiających podatek u źródła od niektórych kategorii dochodów, w tym ustawy z 1982 roku inicjującej proces zmian prawa podatkowego, przewidującej między innymi opodatkowanie dywidend i dochodów z tytułu odsetek podatkiem u źródła w wysokości 10% (Tax Equity and Fiscal Responsibility Act, 1982).

Reakcją środowiska naukowego na rosnący ubytek dochodów publicznych w rezultacie uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania było podjęcie badań i sformułowanie teorii mających na celu odpowiedź na pytanie: jakie czynniki determinują zjawiska uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania bądź alternatywnie odpowiedź na pytanie, jakie czynniki determinują dyscyplinę podatkową. Jego sformułowanie jest uzależnione od przyjętych definicji, założeń i celów badań. Pytanie to, w ramach prowadzonych badań eksperymentalnych i opierając się na założeniach ekonomii głównego nurtu (konwencjonalnej), postawili między innymi L. P. Feld i J.-R. Tyran,

w następującej formie: Dlaczego podatnicy, którzy zgodnie z teorią oczekiwanej użyteczności, dążą do maksymalizacji wartości oczekiwanej użyteczności, wywiązują się z obowiązków podatkowych, zamiast uchylać się od ponoszenia ciężarów podatkowych? (Feld i Tyran, 2002, s. 197). Jak wspomniano, wielu autorów precyzuje to pytanie inaczej, uwzględniając nie tylko poznawczy, lecz także aplikacyjny charakter badań naukowych. Na przykład badania nad przyczynami i naturą braku dyscypliny podatkowej w grupie podatników podatku dochodowego od korporacji w Stanach Zjednoczonych prowadzone były przez M. Hanlona, L. F. Millsa, J. Slemroda (2007, s. 173-174). Autorzy poszukiwali odpowiedzi na następujące pytanie: Czy przedsiębiorstwa o skłonności do braku dyscypliny podatkowej charakteryzują się specjalnymi cechami (np. przynależnością do określonego sektora przemysłu, prowadzeniem działalności w skali ponadnarodowej, wielkością, notowaniem na giełdzie, określonym łańcem korporacyjnym)?

Jak wskazują K. Isa i J. Pope (2001, s. 133), badania dyscypliny podatkowej prowadzone od lat siedemdziesiątych XX wieku wyróżniają się następującymi cechami:

- ich celem jest identyfikacja determinant dyscypliny podatkowej (bądź ich braku) oraz określenie roli podmiotów gospodarczych w zakresie zapewnienia tej dyscypliny,
- badanymi podmiotami są albo podatnicy, albo organy podatkowe (badania tych drugich są jednak zdecydowanie rzadsze),
- determinanty są na ogół definiowane, przy czym nie można ocenić jednoznacznie, czy każda z nich oddziałuje pozytywnie, czy negatywnie na zmianę objaśnianą,
- zastosowane w nich metody badawcze obejmują w szczególności: modele analityczne, analizę regresji, badania eksperymentalne i ankietowe,
- większość badań jest prowadzona w państwach rozwiniętych (Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii, państwach skandynawskich, Australii, Nowej Zelandii).

Literatura poświęcona problematyce dyscypliny podatkowej jest dość obszerna. Jak wskazują S. James i C. Alley, już sama koncepcja dyscypliny podatkowej (*tax compliance*) nie jest jednoznaczna. Ekonomisci omawiają na przykład dyscyplinę podatkową w ujęciu wąskim i szerokim (tab. 1). Podział ten jest związany między innymi z toczącą się dyskusją na temat specyfiki dyscypliny podatkowej i intencji oraz motywów podatnika podejmującego decyzję o uregulowaniu zobowiązania podatkowego. Pojęciem dyscypliny podatkowej posługuje się między innymi L. Etel (2015), wskazując, że stanowi ona „wolę osób i innych podmiotów podlegających opodatkowaniu, aby działać w zgodzie z duchem i literą prawa podatkowego bez stosowania środków przymusu” (s. 57). Jest to definicja w ujęciu szerokim przypisująca dyscyplinie podatkowej charakter dobrowolny (*voluntary tax compliance*). Takie ujęcie dyscypliny

Tabela 1. Charakterystyka dyscypliny podatkowej w wąskim i szerokim ujęciu

Wyszczególnienie	Ujęcie wąskie	Ujęcie szerokie
Podjęcie wyjaśniające zjawisko dyscypliny podatkowej i jej braku	wyłącznie ekonomiczne	poza ekonomicznym na przykład psychologiczne czy behawioralne
Charakter dyscypliny podatkowej	obowiązkowy	dobrowolny
Motywy przestrzegania dyscypliny podatkowej	racjonalność ekonomiczna	skłonność do kooperacji
Cechy podatnika	pragmatyk podejmujący decyzje na podstawie rachunku zysków i strat, rachunku kosztów i korzyści, maksymalizujący swoją użyteczność	dobry obywatel
Wybrane determinanty dyscypliny	oczekiwana korzyść z uchylania się od opodatkowania, sankcje podatkowe	normy moralne, zachowania prospołeczne, zaufanie obywateli do władz i administracji podatkowej

Źródło: na podstawie: James i Alley, 2002, s. 33.

podatkowej zakłada, że zarówno podatnik, jak i organy podatkowe działają w synergii dla realizacji wspólnych celów, którymi są dobro państwa i jego obywateli. Związki pomiędzy tymi podmiotami przypominają relacje zachodzące pomiędzy dostawcą usług (w tym wypadku usług publicznych) a ich konsumentami. Utrzymanie dobrowolnej dyscypliny podatkowej możliwe jest wyłącznie wtedy, gdy w społeczeństwie występuje wysoki poziom zaufania w odniesieniu do państwa i jego instytucji.

W alternatywnym ujęciu mówi się o antagonistycznych związkach pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi, a dyscyplina podatkowa jest definiowana jako zachowanie polegające na wypełnianiu obowiązków podatkowych wymuszonym przez stosowany system sankcji podatkowych (*enforced tax compliance*). Relacje pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym mogą być porównywane do występujących pomiędzy przestępcami a organami ścigania (Kirchler, Hoelzl i Wahl, 2008, s. 211). Dyscyplina podatkowa jest uzależniona w tym podejściu od skuteczności wdrożonych środków przymusu. Niektórzy autorzy podkreślają konieczność integrowania wspomnianych podejść. Na przykład E. Kirchler, A. Prinz i S. Muehlbacher (2014, s. 20) analizują koncepcję tzw. „równi pochyłej” czynników dyscypliny podatkowej. Dyscyplina podatkowa jest w niej rezultatem stosownego łączenia przez państwo dwóch kategorii środków, z jednej strony ukierunkowanych na zwiększanie zaufania w odniesieniu do władz, a z drugiej – środków przymusu służących zniechęcaniu do podejmowania oporu podatkowego. Koncepcja ta zakłada występowanie w społeczeństwie dwóch

kategorii podatników – podatników reagujących w większym stopniu na odpowiednio skonstruowany system kar i drugiej – reagujących w większym stopniu na odpowiednio skonstruowany system zachęt.

Ekonomiści przeprowadzają także inne klasyfikacje tak lub inaczej rozumianej dyscypliny podatkowej. D. McBarnet, powołując się na model dyscypliny podatkowej stosowany przez organy podatkowe w Australii, dzieli dyscyplinę podatkową na: zadeklarowaną (*committed tax compliance*) – gdy podatnik wywiązuje się z obowiązków podatkowych dobrowolnie; podporządkowaną (*capitulative tax compliance*) – gdy podatnik wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych niechętnie i pod przymusem, oraz kreatywną (*creative tax compliance*) – polegającą na wykorzystaniu przez podatników odpowiednich instrumentów prawnych (np. luk prawnych) w celu ukrycia braku dyscypliny podatkowej (McBarnet, 2001, s. 6). B. Erard i Ch. Ch. Ho (2004, s. 167) oraz E. Kirchler (2007, s. 23) wskazują na istnienie tak zwanego kontinuum postaw od postawy „idealnego obywatela” rozumiejącego potrzebę płacenia podatków i regulującego zobowiązanie, pomimo możliwości uniknięcia opodatkowania, do podatnika podejmującego decyzję w zakresie opłacenia podatku niechętnie, z obawy przed kontrolą podatkową i sankcjami podatkowymi. Kontinuum to składa się na definicję dyscypliny podatkowej.

Dyscyplinę podatkową można postrzegać także z punktu widzenia konsekwencji jej braku. S. James i C. Alley (2002, s. 29) przytaczają jej definicję odnoszącą się do tak zwanej luki podatkowej, będącej miarą braku dyscypliny podatkowej. Luka ta stanowi różnicę pomiędzy teoretycznymi dochodami podatkowymi, które mogłyby zostać uzyskane, gdyby wszyscy podatnicy rzetelnie wypełniali obowiązki podatkowe, a dochodami rzeczywistymi zrealizowanymi przez administrację podatkową. Jej definicja i metody pomiaru różnią się w zależności od instytucji dokonującej pomiaru tej luki (MFW, Komisja Europejska, OECD). Uwzględnia ona ubytek dochodów publicznych będący rezultatem zarówno świadomych działań podatników (unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania), jak i popełnianych przez nich błędów (wynikających na przykład z błędnej interpretacji przepisów prawa podatkowego czy też błędów rachunkowych), oraz takich czynników, jak skala zjawiska upadłości przedsiębiorstw (Lejeune i Daou, 2014, s. 619). Należy zauważyć, że w niektórych badaniach w ramach luki podatkowej jest także uwzględniana tak zwana luka polityczna, będąca następstwem wykorzystywania przez podatników preferencji podatkowych wprowadzonych przez państwo do systemu podatkowego w celu realizacji innych funkcji podatku niż tylko funkcja fiskalna (*The concept of tax gaps*, 2016, s. 15). Z tego względu luka politycznej nie uwzględnia się przy określaniu skali zjawiska braku dyscypliny podatkowej. Podobnie planowanie podatkowe, które jest zgodne z intencją ustawodawcy, stanowi integralny element dyscypliny podatkowej. Definicję dyscypliny podatkowej odnoszącą się

do zjawiska uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania przedstawiono w publikacji T. O. Webera, J. Fookena i B. Herrmanna (2014, s. 5). Według tych autorów dyscyplina podatkowa oznacza brak zjawiska uchylania się od opodatkowania. Jednocześnie w ich opinii nie jest sprzeczne z dyscypliną podatkową nie tylko planowanie podatkowe, lecz także unikanie opodatkowania. Drugie z tych zjawisk jest bowiem legalne, chociaż nie do końca zgodne z intencją ustawodawcy.

Prawną definicją dyscypliny podatkowej posługuje się między innymi J. A. Roth (Roth, Scholz i Witte, 1989a, s. 2). Twierdzi on, że o dyscyplinie podatkowej można mówić wtedy, gdy podatnicy składają deklaracje podatkowe w terminie, a wysokość zobowiązania podatkowego jest w nich zadeklarowana zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i obowiązującym orzecznictwem. Takie określenie dyscypliny podatkowej odpowiada w znacznym stopniu definicji stosowanej przez OECD. W publikacji z 1999 roku poświęconej metodom pomiaru zjawiska dyscypliny podatkowej i jej braku wskazano na dwie kategorie tej dyscypliny: administracyjną i techniczną (*Tax compliance measurement*, 1999, s. 3). Administracyjna polega na wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych o charakterze administracyjnym, wynikających z aktualnych przepisów prawa, takich jak na przykład terminowość zapłaty podatku. W jej ramach wyodrębniono między innymi dyscyplinę sprawozdawczą czy też proceduralną. Dyscyplina techniczna występuje wtedy, gdy podatnik określa wysokość zobowiązania podatkowego w zgodności z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego.

Zbliżoną klasyfikację dyscypliny podatkowej, uwzględniającą kategorie obowiązków nakładanych na podatnika, prezentują w swojej publikacji R. E. Brown i M. J. Mazur (2003, s. 689). Dzielią oni dyscyplinę podatkową na dyscyplinę w zakresie: sprawozdawczości (*reporting compliance*), deklarowania zobowiązań podatkowych (*filling compliance*) oraz regulowania zobowiązań podatkowych (*payment compliance*). Podział ten jest stosowany również przez administrację podatkową w Stanach Zjednoczonych (Internal Revenue Service). Stosownie do L. A. Franzoniego (2000, s. 55), na dyscyplinę podatkową składają się natomiast następujące działania podatnika: rzetelne deklarowanie podstawy opodatkowania, poprawne określenie wysokości podatku do zapłaty, terminowe złożenie deklaracji i terminowe uregulowanie zobowiązania.

Badania poświęcone czynnikom dyscypliny podatkowej są bogate i wielowątkowe. Czynniki te podlegają na ogół podziałowi na ekonomiczne i pozaekonomiczne (Alm, Sanchez i de Juan, 1995, s. 1-18) bądź też są grupowane jako: ekonomiczne, polityczne i społeczne (Bătrâncea, Nichita i Bătrâncea, 2012, s. 201-210). S. Dolata (2013, s. 53) wśród przyczyn ucieczki przed podatkami (stanowiącej konsekwencję i przejaw braku dyscypliny podatkowej) wymienia przyczyny ekonomiczne, techniczne i moralne, podkreślając jednocześnie, że

pierwotną przyczynę stanowią warunki ekonomiczne, a pozostałe determinanty mogą jedynie nasilać lub osłabiać skalę występowania tego zjawiska. S. Owsiak (2017, s. 277) wyróżnia, za P. M. Gaudemetem, etyczne, polityczne, ekonomiczne i techniczne przyczyny ucieczki przed podatkami. Pierwszym poświęca stosunkowo najwięcej miejsca w swoich rozważaniach. Czynniki etyczne dotyczą bowiem w najszerszym stopniu obydwu stron stosunku prawnopodatkowego – zarówno podatnika, jak i państwa oraz reprezentujących je organów podatkowych – i mają relatywnie złożony charakter. Niektórzy autorzy jako odrębną grupę determinant dyscypliny podatkowej wskazują między innymi czynniki demograficzne (Sowiński, 2009, s. 133). Inny podział stosują przykładowo N. A. Adimassu i W. Jerene (2016, s. 967), wyróżniając czynniki ekonomiczne, instytucjonalne, społeczne, indywidualne i pozostałe. W publikacji T. T. Nguyena (2013) wyodrębniono pięć kategorii czynników dyscypliny podatkowej: czynniki przemysłowe (np. struktura kapitałowa przedsiębiorstw, marża zysku, konkurencyjność rynku), rachunkowe (np. znajomość przepisów podatkowych i rachunkowych), psychospołeczne (np. normy moralne, percepcja sprawiedliwości systemu podatkowego), administracyjne (np. sankcje podatkowe, prawdopodobieństwo kontroli podatkowej) i ekonomiczne (np. stopa inflacji, stopy procentowe). G. Chau i P. Leung (2009, s. 38) uwzględniają w badaniach czynniki kulturowe (np. dyktans władzy, indywidualizm, skłonność do ryzyka) i czynniki sprzyjające brakowi dyscypliny podatkowej (np. uzyskiwanie dochodów z określonych źródeł przychodów, wykonywanie określonego zawodu). P. Hofmann (2010, s. 22) wskazuje, że czynniki dyscypliny podatkowej z jednej strony i oporu podatkowego z drugiej można podzielić na trzy grupy: czynniki ułatwiające brak dyscypliny podatkowej, czyli stwarzające okazję do unikania opodatkowania i uchylania się od niego (np. luki prawne), czynniki zniechęcające do jej nieprzestrzegania, np. sankcje podatkowe (bądź zachęcające do jej przestrzegania, np. amnestia podatkowa) oraz czynniki składające się na tzw. moralność podatkową.

Czynniki dyscypliny podatkowej niezwiązane bezpośrednio z systemem podatkowym i jego konstrukcją można także podzielić na: demograficzne (np. klasa społeczna, wykształcenie, wiek), wynikające z postaw (np. stosunek do pracowników administracji podatkowej) czy też cech osobowościowych, takich jak dogmatyzm (Kirchler, 2007, s. 58). Inną klasyfikację stosują Y. Helhel oraz Y. Ahmed (2014, s. 48), analizując czynniki wewnętrzne (np. poparcie dla partii rządzącej, religia) i zewnętrzne (np. stawki podatkowe) oraz K. Devos (2014, s. 94-97), wskazując na istnienie czynników wewnętrznych/osobowych (np. normy moralne) i zewnętrznych/sytuacyjnych (sprawiedliwość opodatkowania). W tabeli 2 przedstawione zostały najistotniejsze czynniki dyscypliny podatkowej według klasyfikacji zaproponowanej przez E. E. Marandu, Ch. Mbekomize i A. Ifezue (2015). Autorzy ci przeprowadzili analizę porównawczą 18 studiów empirycznych opublikowanych w latach 1985-2012,

poświęconych badaniu czynników dyscypliny podatkowej. Z analizy tej wynika, że brak jest zgodności nie tylko co do definicji dyscypliny podatkowej, lecz także czynników ją determinujących. Ponadto w przypadku niektórych czynników (np. zdolności płatniczej podatnika, sankcji podatkowych) nie ma wśród badaczy zgodności co do kierunku oddziaływania na tę dyscyplinę.

Tabela 2. Przykładowe czynniki dyscypliny podatkowej zweryfikowane w badaniach naukowych

Kategoria czynnika	Czynnik dyscypliny podatkowej	Liczba badań weryfikujących dany czynnik	
		pozytywnie	negatywnie
Postawy	percepcja sprawiedliwości i równości opodatkowania	4	1
	oczekiwane konsekwencje braku dyscypliny podatkowej	1	–
	niesprawiedliwość społeczna	–	3
	asertywność podatnika	1	–
	wolność słowa	1	–
	wolność wyznania (tolerancja)	1	–
	znajomość przepisów podatkowych	2	–
	Subiektywne normy	oczekiwania normatywne	1
grupa referencyjna		–	1
wysokie standardy moralne i etyczne		1	–
stawka podatkowa		–	3
Postrzegalna kontrola behawioralna	korupcja władz	–	2
	sankcje podatkowe	5	1
	prawdopodobieństwo kontroli podatkowej	5	1
	zdolność płatnicza podatnika	4	3
Pozostałe	stan cywilny	–	1
	wiek	3	–
	pleć	2	–

Źródło: Marandu, Mbekomize i Ifezue, 2015, s. 210-211.

W większości badań za kluczową grupę determinant dyscypliny podatkowej uznawane są czynniki ekonomiczne. W grupie tych czynników wymieniane są determinanty związane bezpośrednio z systemem podatkowym, administracją podatkową i prowadzoną polityką państwa, takie jak: wydatki publiczne, stawka podatkowa, wielokrotne opodatkowanie, dyskryminacja podatkowa, skomplikowanie prawa podatkowego, system wymiany informacji podatkowych, zakres zastosowania opodatkowania u źródła, wysokość i charakter sankcji za wykroczenia i przestępstwa skarbowe, prawdopodobieństwo kontroli podatkowej. W tej

grupie bardzo ważną rolę odgrywa sama konstrukcja podatku. Jak przykładowo wskazuje J. Żyżyński (2009, s. 194), zastosowanie stawek obniżonych w podatku od wartości dodanej przy jednocześnie wysokiej stawce standardowej może rodzić silną pokusę nadużyć i wyłudzeń zwrotów tego podatku. Ponadto wśród czynników ekonomicznych wskazuje się determinanty związane bezpośrednio z sytuacją gospodarczą państwa i sytuacją ekonomiczną podatników, takie jak: PKB i inne zmienne makroekonomiczne, indeks percepcji korupcji, indeksy jakości państwa, wysokość dochodów podatnika, zdolność płatnicza podatnika, źródła jego przychodów. W grupie pozostałych determinant uwzględnia się na ogół: moralność podatkową, normy moralne, percepcję sprawiedliwości i równości opodatkowania, znajomość przepisów podatkowych, wpływ rówieśników i grupy, do której należy podatnik, korzystanie z usług doradztwa podatkowego, płeć, wiek, narodowość, rezydencję podatkową, wykształcenie, stan cywilny, zawód, asertywność, altruizm, dogmatyzm, religijność i skłonność do ryzyka. Badania weryfikujące znaczenie każdej z tych determinant są liczne i prowadzą niekiedy do przeciwstawnych rezultatów. Niżej scharakteryzowano więc jedynie niektóre determinanty dyscypliny podatkowej; pominięto środki władcze (przymusu), które ze względu na tematykę tej publikacji zostaną omówione w odrębnym punkcie niniejszego rozdziału.

Do jednej z najczęściej weryfikowanych w badaniach naukowych determinant należy moralność podatkowa. Podobnie jak w wypadku definicji dyscypliny podatkowej, moralność podatkowa jest różnie rozumiana w zależności od autora, celu i charakteru badań. Już w latach siedemdziesiątych XX wieku zależności pomiędzy dyscypliną podatkową a moralnością podatkową zostały zbadane przez G. Schmöldersa (1960, s. 97). Przez moralność podatkową rozumie on postawę grupy podatników lub ich całej populacji w odniesieniu do kwestii wypełniania obowiązków podatkowych, mającą źródło w mentalności podatników i świadomości bycia obywatelem. Według G. Schmöldersa zjawisko moralności podatkowej występuje w szerszym zakresie w grupie podatników uzyskujących przychody ze stosunku pracy niż w grupie podatników pracujących na własny rachunek. Z tego względu w drugiej grupie ryzyko nieprzestrzegania przepisów podatkowych jest wyższe (Torgler, 2007, s. 4-5). Stosownie do takich autorów, jak Y. Song i T. E. Yarborough (1978, s. 444), na moralność podatkową składają się normy lub wzorce zachowań, którymi kierują się obywatele danego państwa jako podatnicy w relacjach z organami podatkowymi. E. F. P. Luttmer i M. Singhal (2014, s. 150) mianem moralności podatkowej określają zespół motywów skutkujących wywiązywaniem się przez podatników ze zobowiązań podatkowych, które nie dają się wyjaśnić na gruncie teorii oczekiwanej użyteczności. Wskazują oni także, że moralność podatkowa wynika z następujących czynników: wewnętrznej motywacji, reguły wzajemności, wpływu społecznego, czynników kulturowych i niedoskonałej informacji.

Postawy jednostki i postrzeganie przez nią norm etycznych zależy w znacznym stopniu od środowiska, w którym się rozwija i z którym koegzystuje. Istotnym czynnikiem wpływającym na decyzje podatników jest więc postępowanie innych członków grupy, do której należą i rozpowszechnienie zjawisk unikania i uchylania się od opodatkowania w tej grupie. Opór podatkowy może wynikać także z postaw ideologicznych, z którymi utożsamiają się określone grupy społeczne. Wskazują na to między innymi P. Webley, H. Robben, H. Elffers i D. Hessing (2010, s. 18), przywołując przykład oponentów opłacania podatku pogłównego w Wielkiej Brytanii. Wprowadzenie tego podatku doprowadziło nawet do powszechnego protestu w Londynie w 1990 roku.

Moralność podatkowa ma w opinii wielu autorów charakter kolektywny, występuje na poziomie społeczeństw i narodów. Jak podkreśla M. Niesiołędzka, moralność podatkowa jest najwyższa w państwach o bardzo silnych tradycjach demokratycznych, takich jak Szwajcaria czy Stany Zjednoczone. W państwach tych występuje nie tylko wysokie ryzyko sankcji w wypadku niewywiązywania się z obowiązków podatkowych, lecz także – co zdaje się bardziej dotkliwe dla podatnika – ryzyko stygmatyzacji społecznej (Niesiołędzka, 2009, s. 124). Twierdzenie to jest jednak dyskusyjne. Rzetelne wywiązywanie się z obowiązków podatkowych w niektórych społeczeństwach demokratycznych wynika bowiem również z innych przyczyn. Jak wskazują W. W. Pommerehne i H. Weck-Hannemann (1996, s. 161-170) na przykładzie Szwajcarii, na poziom dyscypliny podatkowej wpływa prawo obywateli (podatników) do uczestnictwa w procesie stanowienia o dochodach i wydatkach budżetowych. W kantonach, w których na szeroką skalę jest wykorzystywana instytucja referendum odnośnie do kwestii budżetowych (demokracja bezpośrednia), występuje wyższa dyscyplina podatkowa niż w tych, w których występuje urządzenie demokratyczne parlamentarne. Zjawisko to jest wyjaśniane istnieniem swoistej „psychologicznej umowy podatkowej” pomiędzy podatnikami a władzami podatkowymi, będącej rezultatem ścisłej więzi łączącej obywateli i władze lokalne, kształtowaniu której sprzyjają właśnie system demokracji bezpośredniej i niewielki obszar regionów kraju, którymi są kantony (Oręziak, 2007, s. 25).

W publikacji E. Kirchlera (2007, s. 28-103) moralność podatkowa jest zaliczana do grupy czynników dyscypliny podatkowej składających się na społeczny system wartości. Autor dzieli dodatkowo ten system na percepcję sprawiedliwości społecznej, subiektywną wiedzę o systemie podatkowym i jego postrzeganie oraz postawy i normy (np. altruizm, autorytaryzm, dogmatyzm, egoizm, makiawelizm, rozumowanie moralne, normy społeczne i narodowościowe). Drugim czynnikiem dyscypliny podatkowej, który cieszył się i nadal cieszy znacznym zainteresowaniem badaczy, jest percepcja sprawiedliwości. Sprawiedliwość rozpatrywana jest na ogół na gruncie etyki lub filozofii (Bouvier, Esclassan i Lassalle, 2010, s. 808). Niektórzy ekonomiści uznają ją jednak za bardzo istotną cechę

dobrego systemu podatkowego (Miller i Oats, 2012, s. 6). Według M. Bouviera (2010, s. 299-300) w ramach systemu podatkowego istnieją trzy kategorie sprawiedliwości: komutatywna – polegająca na równym rozłożeniu ciężarów podatkowych pomiędzy wszystkich podatników, niezależnie od ich sytuacji ekonomicznej, dystrybucyjna – która skutkuje podziałem bogactw w państwie stosownie do zasług i wkładu w wytworzenie tych bogactw (podatkiem, który spełnia wymogi tej sprawiedliwości, jest podatek od wydatków), i redystrybucyjna – która zakłada, że państwo w celu zmniejszenia nierówności społecznych dokonuje redystrybucji dochodów.

J. Slemrod i J. Bakija (2008, s. 93-94) wyróżniają sprawiedliwość horyzontalną, polegającą na nakładaniu na podatników o zbliżonej sytuacji ekonomicznej zbliżonych obciążeń podatkowych, i wertykalną, która wyraża się w równym traktowaniu wszystkich podatników. Interesującą kategorią jest także analizowana przez tych autorów tzw. sprawiedliwość przejściowa związana z koniecznością częściowej ochrony podatników przed negatywnymi konsekwencjami zmian prawa podatkowego. Wyraża się ona na przykład we wprowadzaniu do prawa podatkowego przepisów przejściowych (np. dotyczących praw nabytych do niektórych ulg podatkowych).

Sprawiedliwość opodatkowania jest także przedmiotem szerokich analiz w polskiej literaturze przedmiotu. Na przykład R. Sowiński wymienia i charakteryzuje kilka jej kategorii: wymienną (zależność pomiędzy płaconymi podatkami a świadczeniem dóbr publicznych), horyzontalną, wertykalną, proceduralną (respektowanie praw podatników przez organy podatkowe), naprawczą (zapewnienie odszkodowania w wypadku złamania zasad sprawiedliwości; sprawiedliwość, w ramach której odbudowywana jest relacja pomiędzy ofiarą a sprawcą), retribucyjną (przywrócenie naruszonej sprawiedliwości; sprawiedliwość, w ramach której kara powinna być proporcjonalna do kategorii przestępstwa i stopnia winy). Autor wskazuje na znaczenie percepcji sprawiedliwości dla zachowania dyscypliny podatkowej, podkreśla jednak, że w wielu wypadkach wyniki badania zależności pomiędzy tymi zmiennymi nie są jednoznaczne (Sowiński, 2009, s. 104-131).

W celu określenia wpływu czynników stanowiących społeczny system wartości na dyscyplinę podatkową najczęściej są przeprowadzane badania ankietowe. Sformułowanie pytań często predestynuje jednak wyniki badań. Na przykład M. L. Roberts, P. A. Hite i C. F. Bradley (1994, s. 165-190) analizowali stosunek podatników do progresywnego opodatkowania. Uczestnicy badania odpowiadali zarówno na pytania o abstrakcyjnym charakterze (np.: czy progresywna skala podatkowa jest mniej, czy bardziej sprawiedliwa od stawki liniowej), jak i na pytania o charakterze skonkretyzowanym, np.: Andy i Bob są rówieśnikami. Andy uzyskuje dochód do opodatkowania w wysokości 40 000 USD rocznie. Bob uzyskuje dochód do opodatkowania w wysokości 20 000 USD rocznie. Jaki

podatek powinien zapłacić Bob, a jaki Andy, aby system opodatkowania ich dochodów można było określić mianem sprawiedliwego? W odpowiedzi na pierwsze pytanie 75% respondentów wskazało progresywną skalę podatkową jako bardziej sprawiedliwą niż stawka liniowa. W odpowiedzi natomiast na drugie tylko 12% respondentów opodatkowało dochód, który uzyskał Andy, podatkiem progresywnym, a 61% za sprawiedliwy uznało podatek liniowy. W opinii tych autorów badanie może świadczyć o braku zrozumienia koncepcji progresywnego opodatkowania przez przeciętnego obywatela. Należy także podkreślić, że koncepcja progresywności opodatkowania, dyskutowana zazwyczaj podczas debat na temat sprawiedliwości systemu podatkowego, może być postrzegana różnie przez różnych obywateli, w zależności od różnych czynników, takich jak ich dochód czy sytuacja materialna.

Z grupy czynników demograficznych determinujących dyscyplinę podatkową badaniu podlegały przede wszystkim płeć i wiek podatników. Z badań tych na ogół wynika, że większą dyscypliną podatkową cechują się osoby starsze niż młodsze, samotne niż pozostające w związku małżeńskim, kobiety niż mężczyźni (Kornhauser, 2007, s. 154). Zasadniczo mężczyźni są bardziej tolerancyjni w stosunku do postaw skutkujących brakiem dyscypliny podatkowej. Uwzględnienie jednak wykształcenia jako dodatkowego czynnika zmienia wyniki badań. Należy także podkreślić, że i wykształcenie, i wysokość dochodu stanowią determinanty, które mogą zarówno zwiększać, jak i zmniejszać dyscyplinę podatkową. Na przykład ignorancja podatkowa może skutkować brakiem dyscypliny podatkowej, posiadanie jednak specjalistycznego wykształcenia, znajomość mechanizmów oszustw podatkowych i sankcji podatkowych również może być czynnikiem skłaniającym podatnika do uchylania się od opodatkowania (Richardson i Sawyer, 2001, s. 146). Na wyniki badań może też wpływać łączne uwzględnienie dwóch lub większej liczby czynników. Na przykład kobiety z wyższym wykształceniem są grupą bardziej tolerancyjną w stosunku do zjawiska braku dyscypliny podatkowej u innych podatników niż kobiety bez wykształcenia. Odwrotnie jest w przypadku mężczyzn. Wykształcenie przyczynia się do zmniejszenia stopnia ich tolerancyjności w stosunku do takich zjawisk, jak unikanie opodatkowania czy uchylanie się od opodatkowania (Devos, 2014, s. 87-94).

Nieliczne badania koncentrują się na problematyce dyscypliny podatkowej wśród przedsiębiorców. Z analiz przeprowadzonych przez niektórych autorów wynika między innymi, że zjawisku braku dyscypliny podatkowej w tej grupie sprzyjać mogą konkretne cechy przedsiębiorstw. Na przykład M. Hanlon, L. F. Mills i J. Slemrod (2007, s. 171-210) wśród tych cech wymieniają między innymi: wielkość – mniejsze podmioty są bardziej skłonne do przestrzegania dyscypliny podatkowej niż większe, strukturę własnościową – podmioty publiczne są bardziej skłonne do przestrzegania dyscypliny podatkowej niż prywatne,

pochodzenie kapitału – podmioty krajowe są bardziej skłonne do przestrzegania dyscypliny podatkowej niż kontrolowane spółki zagraniczne, czy działalność w skali międzynarodowej – przedsiębiorstwa nieprowadzące działalności w skali międzynarodowej są bardziej skłonne do przestrzegania dyscypliny podatkowej niż podmioty taką działalność prowadzące.

Przegląd czynników dyscypliny podatkowej przedsiębiorców zawarty jest w raporcie OECD poświęconym problematyce zarządzania ryzykiem podatkowym w administracji podatkowej (*Compliance risk management. Managing...*, 2004, s. 40). Jego autorzy wskazują między innymi na znaczenie takich czynników, jak: specyfika przedsiębiorstwa (forma prawna, rozmiary, okres prowadzenia działalności, przedmiot działalności, umiędzynarodowienie, działalność inwestycyjna, liczba pośredników wspierających działalność), sytuacja rynkowa (rozmiary rynku, uczestnicy rynku, przeciętna marża zysku, struktura kosztów, regulacje rynkowe, dostępność i sytuacja pracowników na rynku pracy, poziom konkurencyjności, dostępność i jakość infrastruktury, sezonowość rynku), czynniki socjologiczne (normy kulturowe w przedsiębiorstwie, wykształcenie, wiek, płeć, narodowość pracowników i kadry menadżerskiej), czynniki ekonomiczne (system podatkowy, polityka władz, stopa inflacji), czynniki psychologiczne (wartości i oczekiwania kadry, możliwości uchylania się od opodatkowania).

1.2. Teorie i modele dyscypliny podatkowej

Jednym z najstarszych i najbardziej znanych modeli ekonomicznych wyjaśniających zjawisko dyscypliny podatkowej (lub jej braku) jest model oporu podatkowego (*economic deterrence model*). Jest on rozszerzeniem modelu zaproponowanego w 1968 roku przez G. S. Beckera, stanowiącego podwalinę nowego ekonomicznego podejścia do zjawiska przestępczości. Według tego autora decyzja o popełnieniu czynów niezgodnych z prawem jest podejmowana z uwzględnieniem racjonalnej kalkulacji kosztów i korzyści. Liczba przestępstw jest bowiem uzależniona od prawdopodobieństwa ich wykrycia i wysokości kary za ich popełnienie (Becker, 1968, s. 169-217). Kilka lat po publikacji artykułu Beckera autorzy, tacy jak M. G. Allingham i A. Sandmo (1972, s. 324) oraz niezależnie od nich T. N. Srinivasan (1973, s. 339), odnieśli założenia modelu przestępczości do relacji pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

W modelu oporu podatkowego przedstawionym przez M. G. Allinghama i A. Sandmo przyjęto założenie, że w warunkach niepewności podatek, podejmując decyzję o wywiązywaniu się z obowiązku podatkowego, zachowuje się jak racjonalny *homo oeconomicus*. Opłacalność uchylania się przez niego od opodatkowania zależy wyłącznie od stawki podatku, prawdopodobieństwa wykrycia faktu uchylania się od opodatkowania w toku kontroli podatkowej oraz

wysokości kary za to uchylanie się. Podatnik w opisywanym modelu dokonuje wyboru pomiędzy dwiema strategiami: może zadeklarować dochód faktycznie osiągnięty I , który będzie podlegał opodatkowaniu obowiązującą stawką podatkową $T(I)$, lub zadeklarować dochód niższy o określoną kwotę C od faktycznie osiągniętego, czyli dochód w wysokości $I - C$. Jeśli wybierze tę drugą strategię, osiągnięcie korzyści będzie zależało od tego, czy zniżenie deklarowanego dochodu zostanie wykryte przez kontrolę organów podatkowych. W wypadku wykrycia tego faktu wymierzona zostanie podatnikowi kara $F = F(I, C)$, której wysokość będzie uzależniona albo od kwoty zaniżonego dochodu C , albo od wysokości zaniżenia zobowiązania podatkowego $T(I) - T(I - C)$. Oznaczając prawdopodobieństwo przeprowadzenia kontroli i wykrycia zaniżenia deklarowanego dochodu jako p , oczekiwane koszty zaniżenia deklarowanego dochodu EC można określić następująco (Kirchler, 2007, s. 106):

$$EC = p \cdot [T(I) + F(I, C)] + (1 - p) \cdot [T(I - C)],$$

co jest równoznaczne z zapisem:

$$EC = T(I) + p \cdot F(I, C) + (1 - p) \cdot [T(I - C) - T(I)].$$

Zgodnie z teorią racjonalnego wyboru, oczekiwane koszty zaniżenia deklarowanego dochodu są porównywane ze stałymi kosztami $T(I)$. Racjonalny podatnik podejmuje decyzję o nieuchylaniu się od opodatkowania, jeżeli D , czyli różnica pomiędzy tymi kosztami, wyrażona następującym wzorem:

$$D = p \cdot F(I, C) + (1 - p) \cdot [T(I - C) - T(I)],$$

jest dodatnia. Z tego względu, że $D = D(p, F)$ jest funkcją rosnącą, zwiększenie prawdopodobieństwa wykrycia zaniżenia deklarowanego dochodu i wysokości kary zwiększa prawdopodobieństwo zadeklarowania przez podatnika rzeczywistego dochodu.

Model oporu podatkowego podlegał wielu modyfikacjom. Kolejni autorzy uzupełniali ten model o dodatkowe zmienne. Pomimo bowiem wdrożenia w Stanach Zjednoczonych wniosków wynikających z tego modelu poprzez podniesienie wysokości i rozszerzenie zakresu kar za uchylanie się od opodatkowania, skala tego zjawiska w latach osiemdziesiątych XX wieku nadal systematycznie rosła. W modelu oporu zmodyfikowanym przez S. Scotchmera i J. Slemroda (1989, s. 17) przyjęto założenie, że w razie wykrycia zaniżenia dochodu do opodatkowania wysokość podatku określanego w decyzjach wydawanych po zakończeniu kontroli jest uzależniona od kontrolującego. Może on bowiem

wymierzyć podatek od dwóch różnych podstaw opodatkowania: korzystniejszej dla podatnika ($m-d$) i mniej korzystnej ($m+d$). Prawdopodobieństwo wymierzenia podatku od każdej z tych podstaw wynosi 1/2. Poza tym, podobnie jak w pierwotnym modelu oporu podatkowego, na podatnika nakładana jest kara. Inne podejście przyjęli między innymi J. Falkinger i H. Walther (1991, s. 67). W swoim modelu oporu podatkowego uwzględnili bowiem, poza karą za zaniżanie dochodu do opodatkowania, nagrodę za jego rzetelne deklarowanie.

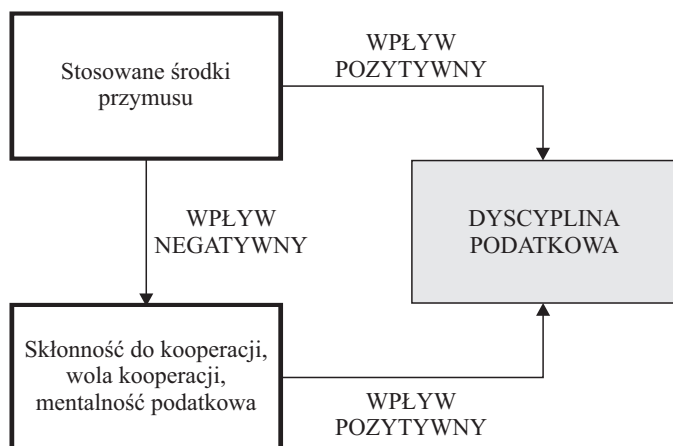
Jak wskazują niektórzy autorzy, model oporu podatkowego wyjaśnia zachowanie przede wszystkim osób fizycznych jako podatników, ma natomiast ograniczone zastosowanie w odniesieniu do przedsiębiorstw posiadających formę prawną spółek (korporacji). Przyczyniło się to do sformułowania modeli dyscypliny podatkowej w odniesieniu do korporacji zarządzanych przez menedżerów. Modele te skonkretyzowano z uwzględnieniem założeń teorii agencji. Ten kierunek badań zjawiska dyscypliny podatkowej został zainicjowany przez J. F. Reinganum i L. L. Wilde'a (1985, s. 1-18). W swojej publikacji posłużyli się modelem pryncypała–agenta. W modelu tym pryncypał – organ podatkowy – kontroluje działalność agenta–podatnika. Pryncypał nakłada na agenta obowiązki składania informacji o wysokości osiągniętego dochodu i na podstawie niedoskonałej informacji o rzeczywistym dochodzie agenta podejmuje decyzję odnośnie do przeprowadzenia kontroli podatkowej. Przyjmuje się, że agent podejmuje działania mające na celu maksymalizację wartości oczekiwanego dochodu po jego opodatkowaniu. Dopóki agent pozostaje neutralny względem ryzyka, dopóty kontrola podatkowa ukierunkowana wyłącznie na podatników, których dochód deklarowany nie przekracza określonej kwoty, jest co najmniej tak samo efektywnym instrumentem jak kontrola losowa. Słabością tego modelu jest przyjęcie założenia, że organy podatkowe informują z wyprzedzeniem o realizowanej strategii kontroli podatkowej, co w rzeczywistości może skutkować deklarowaniem przez podatników dochodu co najmniej równego wspomnianej kwocie (Roth, Scholz i Witte, 1989b, s. 85).

Odmienne podejście do wyjaśnienia zachowań podatników bazuje na założeniach teorii gier. Zostało ono przyjęte między innymi w publikacji J. M. Graetza, J. F. Reinganum i L. L. Wilde'a z 1986 roku (s. 1-32). Autorzy dzielą podatników na dwie grupy: zazwyczaj rzetelnie wywiązujących się z obowiązków podatkowych i podejmujących grę strategiczną z organami podatkowymi. Podatnicy maksymalizują swój dochód po opodatkowaniu poprzez deklarowanie albo wysokiej, albo niskiej kwoty dochodu. Grę tę prowadzą także organy podatkowe, jednakże w odróżnieniu od modelu pryncypała–agenta nie ujawniają one podatnikom swojej strategii. Przeprowadzają losową kontrolę pewnego określonego odsetka podatników, którzy zadeklarowali niską kwotę dochodu. Prowadząc grę strategiczną, obydwie strony osiągają równowagę Nasha, w której żadna ze stron nie jest zainteresowana zmianą strategii.

Teorię gier wykorzystał w swoim modelu dyscypliny podatkowej także J. Greenberg (1984, s. 1-13). Model ten zakłada możliwość przeprowadzenia powtórnej kontroli i podział podatników przez organy podatkowe na trzy grupy: grupę A – podatników uznawanych za uczciwych, w wypadku których istnieje niewielkie prawdopodobieństwo kontroli; grupę B – podatników znanych z uchylania się od opodatkowania stwierdzonego w toku poprzedniej kontroli, w wypadku których, co może niekiedy zaskakiwać, przyjęto niższe prawdopodobieństwo kontroli niż w przypadku podatników z grupy A; grupę C – podatników zawsze uchylających się od opodatkowania, każdorazowo podlegających kontroli. Organy podatkowe informują podatników o swojej strategii i stosowanym podziale. Przeprowadzenie kontroli może skutkować przesunięciami podatników z jednej grupy do drugiej. Na przykład podatek, w przypadku którego po raz pierwszy stwierdzono w toku kontroli uchylanie się od opodatkowania, zostaje przesunięty do grupy B, jeśli natomiast kolejna kontrola ujawni uchylanie się od opodatkowania, zostaje on zaliczony do grupy C. Jak wskazuje P. Webley (2004, s. 99), skutkiem zastosowania tego modelu w praktyce jest zmniejszenie skali uchylania się od opodatkowania przy niezmienionej liczbie kontroli podatkowych.

Alternatywę dla modeli oporu podatkowego stanowią modele wykorzystujące podstawy psychologii, socjologii czy też ekonomii behawioralnej. Pojawiły się one w związku z krytyką modeli oporu podatkowego. Jak wskazują P. Webley, C. Adams i H. Elffers (2006, s. 176), modele oporu podatkowego mają trzy podstawowe wady: ignorują proces podejmowania decyzji przez podatników i organy podatkowe, traktują podmioty gospodarcze jako racjonalne i kierujące się wyłącznie dążeniem do maksymalizacji oczekiwanej korzyści oraz zakładają, że wszystkie podmioty gospodarcze są homogeniczne. W literaturze wymienia się kilka modeli i teorii wyjaśniających zjawisko dyscypliny podatkowej, mających podłoże psychologiczne, socjologiczne lub behawioralne.

Jednym z najstarszych jest model B. Strümpela opracowany na Uniwersytecie w Kolonii w drugiej połowie lat sześćdziesiątych XX wieku. Jego autor przeprowadził badanie mentalności podatkowej w Wielkiej Brytanii, Niemczech, Francji, Włoszech i w Hiszpanii (Hessing, Kinsey, Elffers i Weigel, 1988, s. 525). W badanym przez niego okresie zjawisko uchylania się od opodatkowania było szczególnie rozpowszechnione w trzech ostatnich z wymienionych państw, co wynikało między innymi z wrogiej postawy podatników w odniesieniu do idei płacenia podatków i surowego systemu sankcji podatkowych. Jak zauważał Strümpel, stosowanie na szeroką skalę środków przymusu może prowadzić do zjawiska braku utożsamiania się podatnika z państwem i zniechęcać do rzetelnego wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Jednocześnie pewną formą zachęty może być stworzenie możliwości legalnego unikania opodatkowania. Opracowany przez niego model dyscypliny podatkowej prezentuje rysunek 1.



Rysunek 1. Model dyscypliny podatkowej B. Strümpela

Źródło: Hessing, Kinsey, Elffers i Weigel, 1988, s. 526.

Autor ujął w jego ramach dwie kategorie czynników dyscypliny podatkowej. Pierwsza, czyli środki przymusu, obejmuje wszystkie instrumenty związane z nakładaniem i egzekwowaniem obowiązków podatkowych. W ramach tej grupy determinant wymienione zostały także: stawka podatkowa, sankcje podatkowe czy też stopień zbiurokratyzowania procedury wymiaru i poboru podatku. Druga kategoria czynników, obejmująca postawy i percepcję systemu podatkowego, zawsze pozytywnie wpływa na dyscyplinę podatkową. Pierwsza natomiast, chociaż bezpośrednio oddziałuje pozytywnie na dyscyplinę podatkową, wywiera na nią także pośredni negatywny wpływ, wynikający z negatywnego oddziaływania na drugą grupę czynników.

Model uwzględniający społeczno-psychologiczną typologię podatników został zaprezentowany w 1974 roku przez J. Vogela (1974, s. 499). Dla celów badań zaadaptował on, wprowadzony przez H. C. Kalmana (1958, s. 53), w ramach teorii wpływu społecznego, podział procesów zachodzących w relacjach grupowych na: uległość (podporządkowanie grupie, niezależnie od przekonań i poglądów), identyfikację (utożsamianie się z grupą w celu zbudowania pozytywnych relacji) i internalizację (utożsamianie się z grupą ze względu na wewnętrzne przekonania i poglądy). W ramach zaproponowanego modelu Vogel podzielił podatników, łącząc te postawy z wywiązywaniem się lub nie z obowiązków podatkowych. Na przykład podatnik może internalizować się z grupą, do której przynależy, i z tego względu nie wywiązywać się z obowiązków podatkowych (za: Webley, 2004, s. 99-100). Autor uwzględnił następujące czynniki dyscypliny podatkowej: stosunki wymienne z władzą (oparte na zasadach sprawiedliwości wymiennej), orientację społeczną (przynależność do grupy społecznej, partii politycznej), możliwości uchylania

się od opodatkowania oraz wiedzę o innych podatnikach uchylających się od opodatkowania.

Niektóre modele dyscypliny podatkowej odwołują się do takich teorii, jak teoria uzasadnionego działania oraz będąca jej rozszerzeniem – teoria planowanego zachowania. Pierwsza z nich została sformułowana przez I. Ajzena i M. Fishbeina (1980, s. 1-287). Zgodnie z nią określone działanie poprzedzone jest intencją, na intencje wpływają natomiast subiektywne postawy i postrzeganie norm przez jednostkę. W teorii planowanego zachowania dodatkowym czynnikiem oddziałującym na intencje jednostki jest jej subiektywne poczucie sprawowania kontroli nad zachowaniem. Subiektywne normy są kształtowane przez presję społeczną, wywieraną w celu skłonienia jednostek do realizacji lub powstrzymania się od realizacji określonych działań. Wynikają one z postrzegania danego zachowania jako akceptowalnego lub nieakceptowalnego przez cieszących się poważaniem jednostki członków grupy referencyjnej. Postawy mają swoje źródło w przekonaniach jednostki o przewidywanej subiektywnie ocenianej wartości oczekiwanego rezultatu danego zachowania. Subiektywne poczucie sprawowania kontroli nad zachowaniem jest rezultatem oceny posiadanych zasobów i możliwości. Jednym z modeli dyscypliny podatkowej opartych na założeniach tej teorii jest model R. B. Cialdiniego (Roth, Scholz i Witte, 1989b, s. 200). Wskazuje on, że do przestrzegania dyscypliny podatkowej mogą skłaniać następujące czynniki: obowiązek wypełniania wcześniejszych zobowiązań i odwzajemniania przysług, kierowanie się wskazówkami innych podobnych do siebie, podporządkowanie nakazom władzy, korzystanie z rzadkich i krótkotrwałych okazji, przychylenie się do próśb osób darzonych sympatią. Ponadto w omawianym modelu przyjmuje się, że można wpływać na decyzje podatników poprzez ich edukację i odwoływanie się do poczucia odpowiedzialności obywatelskiej.

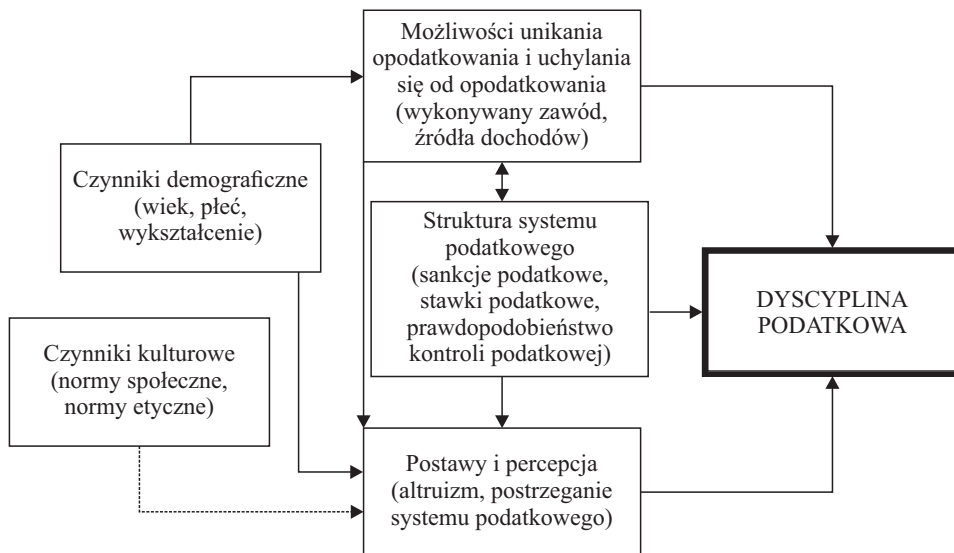
Model czynników dyscypliny podatkowej uwzględniający założenia teorii zachowań dewiacyjnych przedstawili R. H. Weigel, D. J. Hessing i H. Elffers (1987, s. 215). W modelu tym jednocześnie uwzględnili czynniki sytuacyjne (np. liczba podatników uchylających się od opodatkowania w danej grupie, prawdopodobieństwo kontroli podatkowej), jak i osobowe (np. skłonność do kooperacji, postawę wobec zjawiska uchylania się od opodatkowania) (Webley, Robben i in., 2010, s. 21). Przyjęli, że oszustwo podatkowe jest przejawem zachowania dewiacyjnego będącego następstwem dylematu społecznego. Dylemat ten wynika z dwóch przyczyn: po pierwsze, jednostki zyskują, podejmując decyzję ukierunkowaną wyłącznie na własne interesy (w tym decyzję o uchylaniu się od opodatkowania), tracą natomiast, podejmując decyzję o kooperacji w ramach grupy. Po drugie, dobrobyt społeczny obniża się, jeśli wszyscy członkowie grupy podejmują decyzje służące wyłącznie ich własnym interesom. Odnosi się to także do kwestii płacenia podatków – jednostki zyskują na uchylaniu się od

opodatkowania, jednak gdyby wszyscy podatnicy uchylali się od opodatkowania, wówczas nie byłoby środków finansowych na pokrycie wydatków publicznych.

Do innych modeli dyscypliny podatkowej, powstałych jeszcze w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX wieku, uwzględniających czynniki psychologiczne i społeczne, można ponadto zaliczyć (Hessing i in., 1988, 526-532):

- model zaproponowany w latach siedemdziesiątych XX wieku przez organy podatkowe w Stanach Zjednoczonych (*U.S. IRS' Model of Tax Compliance*), uwzględniający wśród zmiennych między innymi motywację oraz wiedzę podatnika o systemie podatkowym i stopień skomplikowania prawa podatkowego,
- model przedstawiony w 1974 roku przez M. W. Spicera, w którym zostały uwzględnione: sprawiedliwość wymienna, stosunek podatników do systemu podatkowego i zjawiska uchylania się od opodatkowania oraz wpływ norm kulturowych,
- model opracowany w 1978 roku przez J. D. Songa i T. E. Yarbrougha, na podstawie badań dyscypliny podatkowej w stanie Karolina Południowa; w modelu tym zostały uwzględnione między innymi takie zmienne, jak: uprawnienia władcze stanu podatnika, stopa bezrobocia, stawka podatkowa, efektywność administracji podatkowej, wysokość dochodu podatnika, normy etyczne,
- model opracowany na zlecenie organów podatkowych Stanów Zjednoczonych w 1980 roku przez spółkę WESTAT Inc.; w modelu tym uwzględniono: postrzeganie amerykańskich organów podatkowych przez podatników, satysfakcję ze świadczonych usług publicznych, stopień zadowolenia z osobistej sytuacji finansowej, skłonność do ryzyka,
- model opracowany przez E. A. G. Groenlanda i G. M. van Veldhovena w 1983 roku, uwzględniający wiedzę o systemie podatkowym, postrzeganie systemu podatkowego, wykształcenie, osobiste predyspozycje podatnika do uchylania się od opodatkowania, a także poczucie umiejscowienia kontroli.

Wśród modeli sformułowanych w latach dziewięćdziesiątych XX wieku na szczególną uwagę zasługuje, ze względu na jego kompleksowy charakter, model C. M. Fishera, który w formie zmodyfikowanej przez G. Chaua i P. Leunga (2009, s. 38) przedstawiono na rycinie 2. Uwzględniono w nim kilkanaście czynników dyscypliny podatkowej podzielonych na cztery grupy, łącząc jednocześnie determinanty o charakterze ekonomicznym, socjologicznym i psychologicznym. Niektóre z badanych czynników oddziałują na siebie wzajemnie. Dotyczy to zwłaszcza czynników charakteryzujących strukturę systemu podatkowego i czynników determinujących możliwości unikania opodatkowania i uchylania się od niego. Bezpośredni wpływ na dyscyplinę podatkową mają w tym modelu trzy grupy czynników: możliwości unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, konstrukcja systemu podatkowego oraz postawy i percepcja. Oddziałują na nie bezpośrednio dwie grupy czynników, a mianowicie czynniki kulturowe i demograficzne.



Rysunek 2. Model dyscypliny podatkowej C. M. Fishera zmodyfikowany przez G. Chau i P. Leunga

Źródło: Chau i Leung, 2009, s. 38.

Jak wskazuje S. James (2006, s. 592), wąskie podejście do procesu podejmowania decyzji, z uwzględnieniem wyłącznie rachunku kosztów i korzyści, nie wyjaśnia w pełni zjawiska dyscypliny podatkowej, stąd coraz większą rolę przy jego wyjaśnianiu odgrywają teorie konstruowane na gruncie ekonomii behawioralnej. Teorie te są formułowane w szczególności na podstawie badań eksperymentalnych, a także przeprowadzanych wywiadów i badań ankietowych. E. McCaffery podkreśla, że ekonomia behawioralna zaczęła się rozwijać dość późno w odniesieniu do takich obszarów badawczych, jak finanse publiczne, polityka fiskalna czy też podatki i prawo podatkowe. Pojawiła się jako nauka oferująca alternatywne podejście do teorii klasycznych wyjaśniających relacje pomiędzy podmiotami podejmującymi decyzje w warunkach wysokiego ryzyka (McCaffery, 2014, s. 599). Dlatego została szeroko zastosowana do charakterystyki zjawisk zachodzących na rynkach finansowych. Posłużono się nią także w badaniach dyscypliny podatkowej z następujących względów (Cullis, Jones i Lewis, 2006, s. 239):

- podmioty indywidualne często posługują się uproszczonymi i „zautomatyzowanymi” metodami, technikami i procedurami w procesie przetwarzania informacji, oceniania i rozwiązywania problemów oraz formułowania myśli, czyli heurystykami (*heuristics*) – odnosi się to również do procesu podejmowania decyzji o wypełnieniu lub nie obowiązku podatkowego i pozwala na jej podjęcie w warunkach niedostatecznej informacji,

- podmioty indywidualne popełniają błędy poznawcze (*cognitive biases*) i nie zawsze postrzegają rzeczywistość w sposób racjonalny; błędy poznawcze mogą wpływać na postawy, emocje i sposób rozumowania, stąd oddziałują również na podejmowane decyzje,
- na podejmowane decyzje przez podmioty indywidualne wywiera wpływ tzw. efekt sformułowania (*framing*), określane także w polskiej literaturze mianem efektu perspektywy, uwidaczniający się w szczególności przy podejmowaniu decyzji w warunkach ryzyka; ocena i wybór zależą bowiem od sposobu przedstawienia sytuacji i jej wyniku.

Do opisanych zjawisk odnosi się tzw. teoria perspektywy (Kahneman i Tversky, 1979, s. 263), której twórcy uznawani są za prekursorów ekonomii behawioralnej. Autorzy ci na podstawie eksperymentów zidentyfikowali i zdefiniowali odstępstwa od racjonalności decyzji podejmowanych przez jednostki (Schmid, 2012, s. 40). Zgodnie z teorią perspektywy, decyzje są podejmowane na dwóch etapach: na etapie edycji (podczas którego jest przeprowadzana kodyfikacja i segregacja) i na etapie oceny (podczas którego dokonywany jest wybór opcji o najwyższej subiektywnej wartości). Należy podkreślić, że na etapie kodowania dochodzi do określenia wyników decyzji jako zysków lub strat i zdefiniowania domeny, w ramach której dokonywany jest wybór. Domena ta może być domeną zysku lub straty. Kodowanie to zachodzi względem specyficznego dla danej sytuacji decyzyjnej punktu odniesienia (a nie w stosunku do absolutnej wartości zero). Może to skutkować zakodowaniem wartości dodatniej jako straty, gdy jest ona niższa od wartości oczekiwanej. Segregacja polega na oddzieleniu wyników pewnych od niepewnych (Rutkowska i Przybyszewski, 2015, s. 251).

W publikacjach z zakresu ekonomii behawioralnej wymienia się kilkadziesiąt odmiennych heurystyk i błędów poznawczych. Jak sugerują W. J. Congdon, J. R. Kling i S. Mullainathan, z powodu tych błędów więcej podatników przestrzega dyscypliny podatkowej, niż wskazywałyby na to niektóre modele ekonomiczne. Podatnicy mogą bowiem przykładowo oceniać koszty i korzyści z przestrzegania dyscypliny podatkowej w stosunku do określonych wartości referencyjnych lub dokonywać błędnego oszacowania (przeszacowywać) prawdopodobieństwa przeprowadzenia kontroli (Congdon, Kling i Mullainathan, 2011, s. 191). Analizą odstępstw od racjonalności przy podejmowaniu decyzji w obszarze opodatkowania zajmowali się swoich publikacjach między innymi E. J. McCaffery i J. Baron (2003, s. 434). Stwierdzili oni, że niezależnie od okoliczności ich wprowadzenia, podatki postrzegane są zawsze bardziej negatywnie niż opłaty. Dlatego określenie wprowadzanej daniny publicznej mianem opłaty, a nie podatku łagodzi negatywny stosunek podmiotów, na które została ona nałożona, i może skutkować mniejszym oporem podatkowym. Ponadto stosunek podmiotów do tej samej progresywnej skali podatkowej jest różny, w zależności od tego, czy wysokość podatku jest wyrażona procentowo, czy też kwotowo.

Z reguły uznają oni skalę podatkową z podatkiem wyrażonym kwotowo za bardziej progresywną niż skalę podatkową z podatkiem wyrażonym w procentach. Podlegają bowiem iluzji progresji w przypadku, gdy wysokość podatku jest ustalona kwotowo.

W odniesieniu do dyscypliny podatkowej wielu autorów zwraca uwagę na mechanizm księgowania umysłowego, który zaobserwował i opisał R. Thaler (1999, s. 183). Polega on na odmiennym traktowaniu środków pieniężnych w zależności od ich przeznaczenia oraz przypisywaniu informacji o dochodach i wydatkach do odmiennych kont mentalnych. Mechanizm ten wyjaśnia większą skłonność podatników uchylających się od opodatkowania do zaniżania wysokości dochodu niż do zawyżania kwoty odliczeń od dochodu w składanych deklaracjach podatkowych (Fochmann i Wolf, 2016, s. 25). Podatnicy dokonują bowiem podziału oczekiwanych korzyści z uchylania się od opodatkowania na dwa „konta mentalne”. Postrzegają oni bowiem konieczność zapłaty podatku jako stratę, a możliwość odliczenia ulgi jako zysk. Zachowanie to wynika także z błędu poznawczego określanego mianem niechęci do strat, skutkującego ponoszeniem większego wysiłku w celu uniknięcia straty niż uzyskania zysku w kwocie równej wartości straty.

Dyscyplina podatkowa jest przedmiotem badań także neuroekonomii. T. Chorvat podkreśla, że w procesie podejmowania decyzji co do przestrzegania lub nieprzestrzegania dyscypliny podatkowej zaangażowane są między innymi takie części mózgu, jak grzbietowo-boczna część kory przedczołowej, brzuszno-przyśrodkowa część kory przedczołowej oraz wyspa. Badania prowadzone w tym zakresie mają również charakter eksperymentalny i są stosunkowo nieliczne. Dotyczą one na przykład przyczyn i skutków popełniania oszustw, rozumianych jako zachowania polegające na stosowaniu nieuczciwych i zwodniczych środków w celu uzyskania korzyści lub przywłaszczenia dóbr należących do innej osoby. Postrzeganie i ocena zarówno własnych zachowań, jak i zachowań innych osób angażuje zbliżone mechanizmy neurologiczne. Dowodzi to, że podatnik uchylający się od opodatkowania działa w sposób intencjonalny i w pełni świadomy. Następstwem zarówno uchylania się od opodatkowania, jak i rzetelnego wywiązywania się z obowiązków podatkowych może być proces długotrwałego wzmocnienia synaptycznego w mózgu. W rezultacie podatnik, który już zachował się w określony sposób, rozwija skłonność do powtarzania danego zachowania. Jednocześnie skłonność do oszustw może być przenoszona ze sfery publicznej na inne dziedziny życia i odwrotnie (Chorvat, 2006, s. 224).

Uchylanie się od opodatkowania w sytuacji, gdy istnieje ryzyko przeprowadzenia kontroli podatkowej i wymierzenia kary, wiąże się bezpośrednio ze skłonnością lub awersją podatników do ryzyka. Wysoki stopień awersji do ryzyka wśród podatników może w opinii niektórych autorów wyjaśniać powszechność zjawiska dyscypliny podatkowej. Jak wskazują liczne badania, angażowanie

się w przedsięwzięcia obarczone znacznym ryzykiem może wynikać z uszkodzenia ciała migdałowatego w mózgu. Uszkodzenie to może skutkować także znacznym osłabieniem niechęci do ponoszenia strat finansowych (Martino, Camerer i Adolphs, 2010, s. 3788). Na decyzję o przestrzeganiu dyscypliny podatkowej mają także wpływ takie cechy osobowości podatnika, jak skłonność do zachowania unikowego w odpowiedzi na bodźce awersyjne, która jest determinowana między innymi funkcjonowaniem układu serotoninergetycznego (Masters, 1994, s. 11).

1.3. Uchylenie się od opodatkowania – definicja, metody pomiaru i skala

Niezależnie od definicji dyscypliny podatkowej, za przejaw jej braku jest powszechnie uznawane zjawisko uchylania się od opodatkowania. Stanowi ono bardziej popularny przedmiot badań niż sama dyscyplina podatkowa. Uchylenie się od opodatkowania jest niekiedy porównywane z innymi formami oporu podatkowego. Na przykład A. Bernal (2008, s. 16-26) wymienia zjawisko uchylania się od opodatkowania w grupie takich reakcji na nałożenie ciężaru podatkowego, jak: nadrobienie podatku, przerzucenie podatku, wyeliminowanie lub ograniczenie stanów faktycznych skutkujących nałożeniem podatku, odmowa zapłaty podatku, unikanie opodatkowania. Podkreśla, że uchylenie się od opodatkowania różni się od pozostałych form oporu jego nielegalnym charakterem i polega na nieujawnieniu organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego, z którym związany jest obowiązek podatkowy, lub na podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego albo prawnego. Uchylenie się od opodatkowania jest aktem niezgodnym z literą prawa skutkującym obniżeniem zobowiązania podatkowego przez podatnika. Jak zwraca uwagę R. A. Tooma (2008, s. 14), o ile unikanie opodatkowania należy rozpatrywać z punktu widzenia złamania umowy społecznej, o tyle uchylenie się od opodatkowania należy traktować jako formę przestępstwa. Według M. Bhandari (2017, s. 63-64) o uchylaniu się od opodatkowania można mówić wtedy, gdy nie jest przestrzegana przez podatnika dyscyplina podatkowa, działania podatnika mają charakter zamierzony oraz podatnik podejmuje kroki mające na celu ukrycie przed organami podatkowymi faktu uchylania się od opodatkowania (ostatni z tych warunków odnosi się do prawnej definicji uchylania się od opodatkowania przyjętej w takich państwach, jak Stany Zjednoczone, Szwajcaria czy Filipiny). Zasadniczo określenie uchylenie się od opodatkowania (*tax evasion*) jest traktowane jak synonim oszustwa podatkowego (*tax fraud*). Wyjątek stanowi Szwajcaria, gdzie uchylenie się od opodatkowania wyrażające się w zaniżaniu dochodu do opodatkowania w deklaracji podatkowej jest traktowane jako wykroczenie i skutkuje nałożeniem kary

grzywny, oszustwo natomiast – czyli świadome i umyślne zaniżenie zobowiązania podatkowego – stanowi przestępstwo i wiąże się z nałożeniem kary przewidzianej na gruncie prawa karnego (Guldimann, 2010, s. 107).

Próby szacowania skali zjawiska uchylania się od opodatkowania podejmowane przez licznych autorów i poszczególne instytucje nie doprowadziły do jednoznacznych rezultatów. Ze względu bowiem na nielegalny charakter zjawisko uchylania się od opodatkowania jest trudno obserwowalne. Ponadto, jak podkreśla J. Głuchowski (2015, s. 38), uchylanie się od opodatkowania nie zostało jednoznacznie zdefiniowane w skali międzynarodowej, a poszczególne państwa nie są zainteresowane publikowaniem danych na jego temat. W tabeli 3 przedstawiono najważniejsze metody pomiaru skali tego zjawiska i krótko je scharakteryzowano. Pierwsze dwie z wymienionych metod mają charakter pośredni, ostatnie cztery natomiast – bezpośredni. Do określenia skali zjawiska uchylania się od opodatkowania stosunkowo często są stosowane badania ankietowe i eksperymenty. Eksperymenty są przeprowadzane przez badaczy reprezentujących przede wszystkim instytucje badawcze, w tym uniwersytety. Z tego względu ich uczestnikami są na ogół studenci, stąd w odniesieniu do nich podnoszony jest zarzut braku reprezentatywności próby. Podobnie w odniesieniu do badań ankietowych wskazuje się na niską ich wiarygodność. Ankietowani bowiem ze względu na przedmiot badań mogą niechętnie udzielać odpowiedzi na pytania, obawiając się ewentualnych negatywnych konsekwencji swojej szczerości. Najrzadziej do pomiaru zjawiska uchylania się od opodatkowania podatkami dochodowymi wykorzystuje się szacunki na podstawie danych o konsumpcji. Mogą one jednak prowadzić do interesujących wniosków. Na przykład z badań N. Artavanisa, A. Morse i M. Tsoutsoury (2015, s. 4) wynika, że w Grecji osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę i umów pokrewnych miesięcznie przeznaczona na spłatę zadłużenia średnio 80% swojego zadeklarowanego dochodu, podczas gdy osoba pracująca na własny rachunek wydatkuje na ten cel powyżej 100% tego dochodu. Naukowcy ustalili także, że osoba pracująca na własny rachunek uzyskuje średni dochód do opodatkowania około 1,92 razy wyższy niż dochód zadeklarowany organom podatkowym.

Rosnącą popularnością – i to nie tylko wśród ekonomistów – cieszą się szacunki tzw. luki podatkowej. Stanowi ona różnicę pomiędzy wysokością podatków, które zostałyby zapłacone, gdyby wszyscy podatnicy rzetelnie deklarowali ich wysokość i terminowo regulowali swoje zobowiązania podstawowe, a podatkami rzeczywiście zrealizowanymi w danym okresie. Stąd może zostać wykorzystana jako miara skali zjawiska uchylania się od opodatkowania, czy też zjawiska braku dyscypliny podatkowej w jego szerszym ujęciu. Należy zauważyć, że luka podatkowa uwzględnia nie tylko zjawisko uchylania się od opodatkowania, lecz również w pewnym stopniu zjawisko unikania opodatkowania, a także wysokość zaległości podatkowych. Jak wspomniano w pierwszym

Tabela 3. Metody pomiaru skali zjawiska uchylania się od opodatkowania

Metoda	Przykładowi autorzy i organizacje wykorzystujące metodę	Charakterystyka metody
Szacunki z wykorzystaniem danych dotyczących szarej strefy gospodarki	Schneider, Raczkowski i Mróz, 2015, s. 34-51	Działalność w szarej strefie gospodarki nie jest prawnie uregulowana i nie podlega opodatkowaniu, możliwe jest więc wykorzystanie niektórych danych i metod, np. metody popytu na pieniądź, zarówno do pomiaru rozmiarów szarej strefy, jak i zjawiska uchylania się od opodatkowania. Niektóre założenia tych metod są mało realistyczne (np. założenie stałej szybkości obiegu pieniądza), a dane trudno obserwowalne.
Szacunki z wykorzystaniem danych dotyczących konsumpcji	Artavanis, Morse i Tsoutsoura, 2015, s. 1-72	Metody wykorzystują zjawisko nadmiernej konsumpcji dóbr i usług przez osoby zatrudnione na własny rachunek w porównaniu z konsumpcją dóbr i usług przez osoby zatrudnione w ramach stosunku pracy i stosunków pokrewnych, uzyskujących ten sam dochód do opodatkowania. Zaletą tej metody jest duża wiarygodność danych.
Badania ankietowe	(European Value Study (EVS), 2017; World Value Survey (WVS), 2017)	Badania ankietowe przeprowadzane w ramach EVS i WVS zawierają pytania dotyczące stosunku do oszustw podatkowych. Zaletą tej metody jest duża dostępność danych i porównywalność pomiędzy państwami. Wadą tych badań może być udzielanie przez ankietowanych odpowiedzi niezgodnych ze stanem faktycznym i rzeczywistymi opiniami w związku z tematyką badań.
Dane pozyskane z losowych kontroli podatkowych	(<i>Compliance risk management. Use...</i> , 2004, s. 1-51)	Metoda ta dostarcza wiarygodnych danych dotyczących badanego zjawiska. Jej wadą są wysokie koszty i dostępność tylko w odniesieniu do niektórych państw.
Eksperymenty laboratoryjne	Alm i Jacobson, 2007, s. 129-152	Zaletą tej metody jest możliwość przeprowadzenia bezpośredniego pomiaru, testowania zmian o charakterze instytucjonalnym, oceny wpływu zmiennych kulturowych oraz zbadania przyczynowości zjawisk. Wadą jest brak możliwości odtworzenia wszystkich warunków rzeczywistych w warunkach laboratoryjnych.
Eksperymenty terenowe	Keleven, 2011, s. 1-45	Zalety są zbliżone do zalet eksperymentów laboratoryjnych. Wadą tej metody są jej wysokie koszty i czasochłonność.

Źródło: Weber, Fookien i Herrmann, 2014, s. 8-10.

punkcie tego rozdziału, w niektórych badaniach określa się także tzw. lukę polityczną. Dla pomiaru luki podatkowej stosuje się na ogół następujące metody: badania ankietowe lub metody wykorzystujące dane pozyskane z losowych kontroli podatkowych (podejście mikroekonomiczne), analizę danych pochodzących

Tabela 4. Luka podatkowa w państwach członkowskich Unii Europejskiej w latach 2011 i 2014

Państwo	Luka podatkowa ogółem			Luka podatkowa w VAT (2014; % VTTL)*
	% PKB (2014 rok)	mld USD		
		2011 rok	2014 rok	
Austria	3,9	17,73	17,02	10,2
Belgia	9,5	51,47	50,56	8,4
Bułgaria	8,4	4,90	4,69	19,8
Chorwacja	5,3	4,02	3,05	8,7
Cypr	5,8	1,55	1,36	bd.
Czechy	7,5	17,93	15,45	16,1
Dania	3,4	12,44	11,56	9,8
Estonia	13,6	3,77	3,52	9,6
Finlandia	5,2	14,62	14,08	6,9
Francja	6,6	206,87	186,54	14,2
Grecja	11,8	32,21	27,98	28,0
Hiszpania	10,8	107,89	152,02	8,9
Holandia	3,5	34,68	30,86	10,4
Irlandia	3,2	7,73	7,77	9,4
Litwa	11,9	5,44	5,75	36,8
Luksemburg	1,6	0,96	1,01	3,8
Łotwa	8,9	2,81	2,85	23,4
Malta	10,1	1,0	1,01	35,3
Niemcy	6,3	234,39	244,41	10,4
Polska	9,2	51,78	50,47	24,1
Portugalia	8,1	20,33	18,50	12,5
Rumunia	12,3	23,51	24,41	37,9
Słowacja	7,3	7,43	7,28	30,0
Słowenia	7,4	4,18	2,65	8,1
Szwecja	6,9	43,13	39,18	1,2
Węgry	10,6	16,53	14,54	18,0
Wielka Brytania	3,3	98,25	96,17	10,1
Włochy	13,8	326,96	295,90	27,6
Średnia UE (UE-28)	10,7 (UE-28)	54,17	51,87	14,0 (UE-27; bez Cypru)

* VTTL (*VAT Total Tax Liability*) – luka podatkowa jako odsetek teoretycznych dochodów z podatku od wartości dodanej w danym roku podatkowym.

Źródło: Raczkowski, 2015, s. 67-68; *Study and reports on the VAT gap*, 2016, s. 19.

Tabela 5. Luka podatkowa według kategorii podatków w Wielkiej Brytanii w latach podatkowych 2011/2012 i 2014/2015

Kategoria podatku	Rok podatkowy*			
	2011/2012		2014/2015	
	mld GBP	odsetek**	mld GBP	odsetek**
Podatek dochodowy i składki ubezpieczenia społecznego	15,3	5,8	15,5	5,2
Podatek dochodowy od osób prawnych	4,7	9,6	3,7	7,6
Podatek od wartości dodanej	11,4	10,4	12,7	10,3
Podatek akcyzowy	2,5	4,9	2,8	5,3
Pozostałe podatki	1,1	4,2	1,3	4,0
Ogółem	35,0	7,0	36,0	6,5

* W Wielkiej Brytanii rok podatkowy trwa od 6 kwietnia danego roku do 5 kwietnia kolejnego roku kalendarzowego.

** Luka podatkowa jako odsetek teoretycznych dochodów z danego podatku.

Źródło: *Measuring tax gaps*, 2016, s. 16; 2013, s. 6.

Tabela 6. Luka podatkowa według kategorii podatków w Stanach Zjednoczonych (średnia roczna dla lat 2008-2010)

Kategoria podatku	Składniki luki podatkowej							
	zaniżanie kwot deklarowanych		zaniżanie kwot wpłacanych		niezłożenie deklaracji podatkowej i niezapłacenie podatku		ogółem	
	mld USD	%*	mld USD	%*	mld USD	%*	mld USD	%
Podatek dochodowy od osób fizycznych	264,0	58,0	29,0	6,0	26,0	6,0	319,0	70,0
Podatek dochodowy od osób prawnych	41,0	9,0	3,0	1,0	bd.	bd.	44,0	10,0
Składki na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne	81,0	18,0	6,0	1,0	4,0	1,0	91,0	20,0
Podatek od nieruchomości	1,0	0,0	1,0	0,0	2,0	0,0	4,0	0,0
Ogółem	387,0	85,0	39,0	8,0	32,0	7,0	458,0	100,0

* Udział luki podatkowej brutto ogółem, w kwocie 458,0 mld USD.

Źródło: *Tax gap estimates*, 2016, s. 4.

z rachunków narodowych (np. porównanie dochodów i wydatków, eksportu do i importu z poszczególnych państw Unii Europejskiej), modele ekonometryczne (Alink i van Kommer, 2011, s. 191).

Według szacunków K. Raczkowskiego (2015) przeprowadzonych dla wszystkich państw Unii Europejskiej, w tym Polski, udział luki podatkowej w PKB dla UE-28 w 2014 roku wynosił 10,7% (tab. 4). Był on najwyższy w takich państwach, jak Włochy, Estonia i Rumunia, a najniższy – w Luksemburgu, Irlandii, Wielkiej Brytanii, Danii i Holandii. Udział luki podatkowej w PKB Polski był wówczas o 1,5 punktu procentowego niższy od średniej dla UE-28. Najwyższa luka podatkowa w wyrażeniu kwotowym występowała we Włoszech, Niemczech i Francji, a najniższa – na Malcie i w Luksemburgu.

Jedynie niektóre państwa OECD szacują wysokość luki podatkowej. Należą do nich: Wielka Brytania, Francja, Dania, Szwecja, Stany Zjednoczone, Australia, Meksyk, Chile i Argentyna.

W większości tych państw jest ona szacowana nieregularnie i nie zawsze są w niej uwzględniane wszystkie daniny publiczne. Dla Wielkiej Brytanii od lat dziewięćdziesiątych XX wieku corocznie lukę podatkową szacuje brytyjska administracja podatkowa (HM Revenue & Customs). Jest ona szacowana w tym kraju według podatków, kategorii podatników (takich jak: małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP), duże przedsiębiorstwa, przestępcy skarbowi, osoby fizyczne) oraz przyczyn jej powstawania (jak: błędy w zakresie interpretacji prawa podatkowego, szara strefa, uchylanie się od opodatkowania, unikanie opodatkowania, zaległości podatkowe, nienależyta staranność, błędy rachunkowe, przestępstwa skarbowe) (Hybka, 2016, s. 190-191).

Należy podkreślić, że początkowo omawianą lukę szacowano wyłącznie dla podatku od wartości dodanej. W roku podatkowym 2015/2016 jej udział w teoretycznych dochodach podatkowych wyniósł 6,0% i w porównaniu z rokiem 2005/2006 zmniejszył się o 1,9 punktu procentowego (*Measuring tax gaps*, 2017, s. 7). Wysokość luki podatkowej w Wielkiej Brytanii według kategorii podatników przedstawia tabela 5. Z jej danych wynika, że luka ta w wyrażeniu kwotowym była najwyższa w podatku dochodowym i składkach na ubezpieczenie społeczne. Stanowiła aż 43% luki podatkowej ogółem. Z kolei w wyrażeniu względnym była ona najwyższa w podatku od wartości dodanej. W roku podatkowym 2014/2015 stanowiła ona aż 10,3% teoretycznych dochodów podatkowych z VAT. W Wielkiej Brytanii za powstawanie luki podatkowej odpowiadają aż w 51% małe i średnie przedsiębiorstwa. Jest ona spowodowana przede wszystkim występowaniem szarej strefy w gospodarce. Na tę przyczynę przypadało w roku podatkowym 2014/2015 aż 17% luki podatkowej ogółem. Wynika ona także z uchylania się od opodatkowania (14% luki podatkowej), przestępstw skarbowych (13% luki podatkowej), nienależytej staranności (15% luki podatkowej) i błędnej interpretacji prawa podatkowego (15% luki podatkowej).

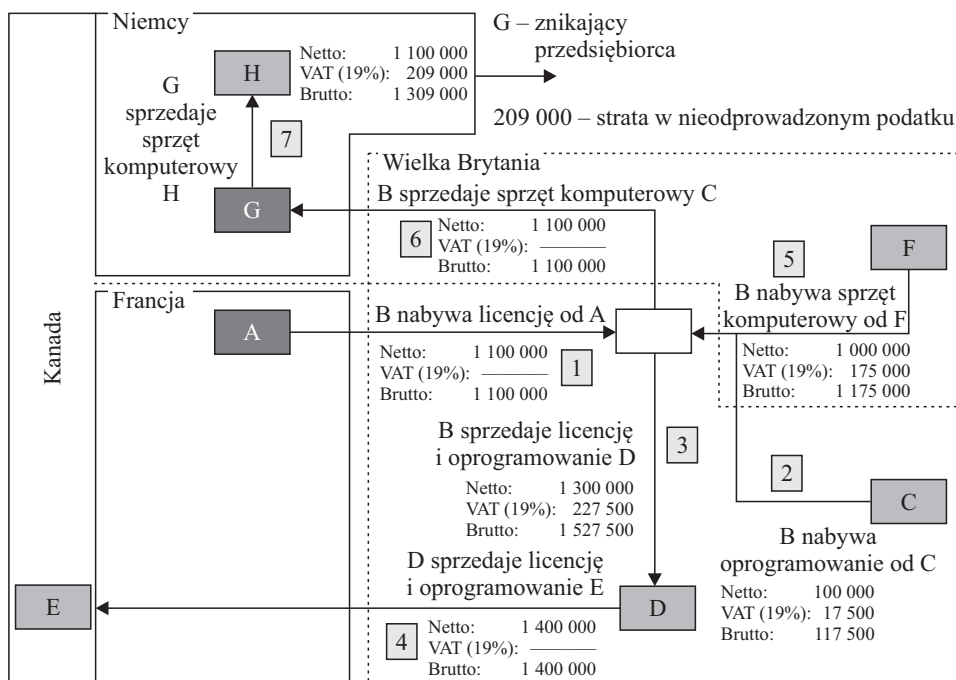
Długoletnim doświadczeniem w zakresie pomiaru luki podatkowej może się poszczycić amerykańska administracja podatkowa. W Stanach Zjednoczonych pomiar luki podatkowej został zapoczątkowany w latach sześćdziesiątych XX wieku w ramach krajowego programu dyscypliny podatkowej (*Taxpayer Compliance Measurement Program*) (Bloomquist, 2006, s. 160). Niezależnie od administracji federalnej luka podatkowa szacowana jest także przez administrację stanową (w takich stanach, jak Minnesota czy Nowy Jork dla niektórych podatków, np. podatku od sprzedaży). W Stanach Zjednoczonych wyróżnia się przy tym lukę podatkową brutto oraz lukę podatkową netto. Pierwsza jest określana jako różnica pomiędzy kwotą podatków do zapłaty a kwotą podatków terminowo wpłaconych w danym roku podatkowym. Druga natomiast stanowi różnicę pomiędzy luką podatkową brutto a kwotą podatku wpłaconą po terminie płatności oraz kwotą dochodów uzyskaną w następstwie wszczęcia egzekucji zaległości podatkowych. Jak wynika z danych zawartych w tabeli 6, w Stanach Zjednoczonych największa jest luka w podatku dochodowym od osób fizycznych. Na podatek ten przypada bowiem 58% luki podatkowej ogółem. W ramach luki podatkowej brutto wyróżnia się trzy składniki (Alink i van Kommer, 2011, s. 192): lukę podatkową będącą następstwem zaniżania kwot deklarowanych, lukę wynikającą z zaniżania kwot wpłaconych i lukę w następstwie niezłożenia deklaracji podatkowej i niezapłacenia podatku. Pierwsza z nich stanowi aż 85% luki podatkowej ogółem.

W państwach Unii Europejskiej poważny problem stanowi luka w podatku od wartości dodanej. Pierwsze jej szacunki zostały przeprowadzone i opublikowane na zlecenie Komisji Europejskiej w 2009 roku (*Study to quantify*, 2009, s. 9). Jest ona spowodowana oszustwami w tym podatku, na których znaczącą skalę już kilkanaście lat temu zwracały uwagę brytyjskie i niemieckie organy podatkowe (Hybka, 2008, s. 321-325). Znaczne rozpowszechnienie oszustw w podatku od wartości dodanej wynika między innymi z jego skomplikowanej konstrukcji oraz przyjętej w nim reguły opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w państwie przeznaczenia towarów. Możliwości wykorzystania konstrukcji VAT w celu popełniania oszustw podatkowych były badane przez takich autorów, jak A. A. Tait (1988, s. 306-313) czy M. Keen i S. Smith (2006, s. 861). Oszustwa popełniane są między innymi w zakresie rejestracji dla celów VAT, zwolnień podmiotowych, transakcji wewnątrzspółnotowych oraz importu i eksportu, odliczania od podatku należnego podatku naliczonego, prowadzonej ewidencji, stawek podatkowych czy też uproszczonych procedur rozliczania podatku. W podatku od wartości dodanej największy ubytek dochodów podatkowych jest jednak następstwem oszustw z udziałem znikającego przedsiębiorcy.

Oszustwa te można podzielić na proste i karuzelowe. W wypadku oszustwa prostego towary są dostarczane przez przedsiębiorcę zarejestrowanego dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych z jednego państwa członkowskiego,

przedsiębiorcy zarejestrowanemu dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych w innym państwie, który po odbiorze towarów sprzedaje je na rynku krajowym konsumentowi, a następnie nie składa w kraju nabycia ani deklaracji, ani informacji podsumowującej i nie odprowadza podatku. Oszustwo karuzelowe różni się od oszustwa prostego zaangażowaniem w proceder większej liczby przedsiębiorców, których celem jest między innymi utrudnienie organom podatkowym wykrycia omawianego procederu. Oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy mogą wykorzystywać zróżnicowane schematy przestępcze. Schematy te stają się coraz bardziej skomplikowane, w miarę wdrażania instrumentów prawnych mających na celu ograniczenie skali tych oszustw (np. odwrotnego opodatkowania VAT). Przykładowy schemat oszustwa karuzelowego w zakresie transakcji sprzedaży licencji na oprogramowanie oraz sprzętu komputerowego przedstawiono na rysunku 3.

Na schemacie uwzględniono przedsiębiorstwa prowadzące działalność na terytorium Francji, Niemiec i Wielkiej Brytanii, a także w innych państwach niebędących członkami Unii Europejskiej. Przedstawiony na schemacie przedsiębiorca B z Wielkiej Brytanii nabywa od przedsiębiorcy C oprogramowanie



Rysunek 3. Przykładowy schemat oszustwa karuzelowego z udziałem znikającego przedsiębiorcy

Źródło: Hybka, 2010, s. 418.

i płaci podatek według stawki krajowej. Natomiast od przedsiębiorcy A zarejestrowanego dla celów VAT we Francji nabywa licencję na to oprogramowanie.

W odniesieniu do transakcji nabycia licencji, zgodnie z przepisami wspólnotowymi, ma zastosowanie system odwrotnego obciążenia VAT (art. 56 ust. 1 lit. a Dyrektywy Rady 2006/112/WE). Licencja na oprogramowanie i oprogramowanie są dostarczane przez przedsiębiorcę B przedsiębiorcy D zarejestrowanemu dla celów VAT w Wielkiej Brytanii, od tej transakcji jest pobierany podatek według stawki krajowej. Przedsiębiorca D sprzedaje licencję i oprogramowanie usługobiorcy E (z siedzibą poza terytorium Unii Europejskiej). W odniesieniu do tej transakcji zastosowanie ma także system odwrotnego obciążenia VAT. Niezależnie od tych transakcji przedsiębiorca B nabywa od przedsiębiorcy F z Wielkiej Brytanii sprzęt komputerowy oraz dostarcza ten sprzęt w ramach wewnątrzspółnotowej dostawy przedsiębiorstwu G (znikającemu przedsiębiorcy) zarejestrowanemu dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych w Niemczech. Znikający przedsiębiorca G dostarcza nabyty od B sprzęt komputerowy przedsiębiorstwu H, nie odprowadzając podatku od tej transakcji.

Z szacunków przeprowadzanych regularnie na zlecenie Komisji Europejskiej wynika, że w 2014 roku luka w podatku od wartości dodanej w grupie państw UE-27 (bez Cypru) wyniosła 159,5 mld euro, co stanowi około 14,0% teoretycznych dochodów z tego podatku. Jak wskazują autorzy raportu z 2009 roku, w 2000 roku luka ta oceniana była dla UE-25 na kwotę 90,9 mld euro, czyli 13% teoretycznych dochodów z VAT. W ostatnich kilkunastu latach jej relacja do teoretycznych dochodów z VAT wahała się w granicach 2-3 punktów procentowych. Luka podatkowa w VAT na ogół rośnie wraz ze zwiększaniem stawek tego podatku. Prawidłowość ta występuje w szczególności w państwach o niskiej efektywności administracji podatkowej i jest wyraźnie dostrzegalna w okresie recesji (*Consumption tax trends*, 2014, s. 29-30). Wpływ na rozmiary luki podatkowej w VAT ma więc także sytuacja gospodarcza.

W ostatnich latach ranking państw Unii Europejskiej według wielkości luki podatkowej w VAT nie ulegał znaczącym zmianom. Luka ta jest największa w Rumunii, na Litwie, Malcie, Słowacji, w Grecji i we Włoszech (tab. 4). Jest ona natomiast najmniejsza w Szwecji, Luksemburgu i Finlandii. W Polsce luka ta jest znacznie wyższa od średniej dla UE-27 i w latach 2010-2014 wzrosła o 3 punkty procentowe. W 2014 roku wyniosła ona 38,9 mld zł. Należy podkreślić, że według pierwotnych szacunków luka podatkowa w VAT w Polsce zmniejszyła się z 14,2 mld zł w 2000 r. do 6,5 mld w 2006 r. Jej wzrost nastąpił w okresie kryzysu gospodarczego i w latach kolejnych. Podczas gdy w Polsce lukę podatkową cechowała tendencja wzrostowa, zmniejszyła się ona w latach 2010-2014 aż o 11 punktów procentowych na Łotwie i o 6 punktów procentowych w Czechach i Irlandii. Wzrosła natomiast we wspomnianym okresie

w Holandii (o 6 punktów procentowych) i we Francji oraz w Bułgarii (o 4 punkty procentowe). W Polsce przeprowadzono nieliczne badania luki podatkowej w VAT. Publikuje je przykładowo PricewaterhouseCoopers (tab. 7). Według tych szacunków w 2016 roku luka podatkowa w VAT wyniosła około 45 mld zł.

Tabela 7. Luka podatkowa w VAT w Polsce jako % PKB w latach 2006-2016 według szacunków PricewaterhouseCoopers

Lata	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Luka (% PKB)	1,0	0,6	1,0	1,5	1,5	1,9	2,3	2,9	2,4	2,8	2,5

Źródło: *Wyludzenia VAT*, 2016.

Na problem rosnącego ubytku dochodów publicznych w związku z oszustwami w podatku od wartości dodanej w Polsce niejednokrotnie zwracała uwagę w swoich raportach Najwyższa Izba Kontroli. W opublikowanej w 2010 roku informacji o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych podatkiem od wartości dodanej podkreślono między innymi brak terminowości i rzetelności organów podatkowych w zakresie weryfikacji numerów identyfikacyjnych podatników VAT oraz udzielania odpowiedzi na wnioski innych państw członkowskich dotyczące podania informacji o tych podatnikach (*Informacja o wynikach...*, 2010, s. 6). Działania te mają kluczowe znaczenie dla przeciwdziałania oszustwom w VAT z udziałem znikającego przedsiębiorcy. W raporcie poświęconym skuteczności procedur mających na celu zwalczanie oszustw w VAT realizowanych przez organy podatkowe, który ukazał się w 2013 roku, odniesiono się do negatywnych konsekwencji wzrostu kwoty stwierdzonych w toku kontroli uszczupień w VAT, która w 2012 roku wyniosła 4,0 mld zł (*Zwalczanie oszustw...*, 2013, s. 8). Natomiast w raporcie z 2015 roku, oceniającym rzetelność i skuteczność działań realizowanych w celu zapobiegania wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne, wskazano na coroczny wzrost kwot uszczupień dochodów budżetowych, będących rezultatem wystawiania tego typu faktur (*Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego...*, 2015, s. 9).

1.4. Środki władcze stosowane w celu zapewnienia dyscypliny podatkowej

Ze względu na znaczne zróżnicowanie postaw podatników w odniesieniu do nakładanych na nich obowiązków podatkowych niezbędne jest stosowanie przez państwo całego wachlarza instrumentów w celu zapewnienia dyscypliny

podatkowej. Podział podatników na różne grupy i odniesienie do tych grup określonych instrumentów tej dyscypliny przewiduje model odwołujący się do koncepcji regulacji responsywnej i piramidy regulacyjnej (piramidy wdrożenia) zaproponowanej przez I. Ayresa i J. Braithwaite’a (1992, s. 5-7). Model ten przedstawiono na rysunku 4. Podatnicy mogą w nim przyjmować następujące postawy wobec obowiązków podatkowych: zaangażowanie, poddanie, opór, kontestacja, gra (Etel i in., 2015, s. 58). Środki przymusu zalecane są w tym modelu jako instrument dyscyplinowania kontestatorów i graczy. Gracze stanowią grupę podatników, którzy nie chcą się wywiązywać z obowiązków podatkowych, w większym jednak stopniu starają się unikać opodatkowania, niż od niego uchylać. Kontestatorzy podejmują świadome działania mające na celu uchylene się od opodatkowania. Należy dodać, że na dole piramidy znajdują się podatnicy zaangażowani, których jest najwięcej. Podatnicy ci nie wymagają stosowania środków przymusu, a jedynie wsparcia informacyjnego ze strony organów podatkowych.

Środki przymusu są w literaturze z zakresu polityki fiskalnej częściej analizowane niż instrumenty tzw. kooperatywnej dyscypliny podatkowej (*cooperative tax compliance*). Te ostatnie stanowią bowiem uzupełnienie środków przymusu i służą zwiększaniu zaufania do organów podatkowych oraz pogłębieniu współpracy pomiędzy tymi organami a podatnikami w celu podniesienia efektywności systemu podatkowego i ściągalności podatków. Ich stosowanie ma także za zadanie zmniejszenie niepewności opodatkowania wynikającej ze



Rysunek 4. Model środków dyscypliny podatkowej wykorzystujący piramidę regulacyjną I. Ayresa i J. Braithwaite’a

Źródło: Braithwaite, 2003, s. 3.

skomplikowania, braku przejrzystości i stabilności prawa podatkowego. Jak wskazuje K. Bronżewska (2016, s. 7), niepewność ta jest postrzegana jako zagrożenie dla działalności gospodarczej przez 52% przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą w Europie, na Środkowym Wschodzie i w Afryce (w tym przez 70% przedsiębiorstw prowadzących działalność gospodarczą w Polsce).

Niezależnie od państwa i struktury administracji podatkowej w celu zapewnienia dyscypliny podatkowej w grupie podatników niewywiązujących się z obowiązków podatkowych stosowane są dwie kategorie środków władczych: kontrole podatkowe i sankcje podatkowe. Zarówno zakres zastosowania, jak i konstrukcja tych środków są jednak odmienne w zależności od państwa i systemu podatkowego. Należy wskazać, że w odniesieniu do kontroli podatkowej obowiązują regulacje wspólnotowe dotyczące współpracy przy ich przeprowadzaniu. Stosownie do art. 12 dyrektywy Rady 2011/16/UE państwom członkowskim przysługuje prawo do współprowadzenia kontroli (kontrole jednoczesne) w sprawie zweryfikowania sytuacji podatkowej jednego lub większej liczby podatników będących podmiotami wspólnego lub uzupełniającego się zainteresowania, jeśli kontrola taka wydaje się bardziej efektywna niż kontrola prowadzona przez jedno państwo członkowskie. Możliwość przeprowadzenia skoordynowanych kontroli podatkowych przez dwa lub więcej państw członkowskich dla oceny sytuacji podatkowej podatnika lub podatników powiązanych w związku z przeciwdziałaniem oszustwom podatkowym w VAT przewiduje również rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010. Kontrole jednoczesne wszczęte są na wniosek administracji podatkowej jednego z państw członkowskich. Z danych o współpracy administracyjnej państw UE w sprawach podatkowych wynika, że liczba państw uczestniczących w jednoczesnych kontrolach systematycznie rośnie. W 2014 roku uczestniczyły w nich 23 państwa członkowskie, w 2015 roku – aż 27 państw (jedynym państwem nieuczestniczącym w tej formie współpracy była Malta) (*Fiscalis 2020 Programme*, 2015, s. 34). W 2015 roku zostało przeprowadzonych 113 takich kontroli, przy czym największa ich liczba zainicjowana została przez Holandię (14), Niemcy (12) i Francję (11). Polska nie była w tym roku inicjatorem żadnej kontroli jednoczesnej. Jak wskazano jednak w jednym z raportów OECD, pracownicy polskiej administracji podatkowej corocznie uczestniczą przeciętnie w czterech tego typu kontrolach, w związku z przypadkami zaangażowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w Polsce w proceder oszustwa karuzelowego (*Joint audit report*, 2010, s. 47).

Zasady prowadzenia kontroli podatkowej w państwach członkowskich Unii Europejskiej znacząco się różnią. Różnice te dotyczą nawet form kontroli podatników. Na przykład we Francji wyróżnia się (Bouvier, 2010, s. 128-134; Fénelagué, Mercier i Plagnet, 2007, s. 531-534):

- kontrolę formalną deklaracji podatkowych (*contrôle formel*) mającą na celu identyfikację, najczęściej za pomocą odpowiednich programów komputerowych, błędów formalnych w deklaracjach podatkowych,
- kontrolę dokumentów (*contrôle sur piece*) uwzględniającą merytoryczną analizę występujących nieprawidłowości i polegającą na porównywaniu danych zadeklarowanych z danymi pozyskanymi z innych źródeł,
- tzw. kontrolę księgowości (*vérification de comptabilité*) przeprowadzaną w siedzibie lub zakładzie przedsiębiorstwa, w którym podatnik prowadzi działalność gospodarczą,
- kontrydiktoryjną weryfikację osobistej sytuacji podatnika (*examen contradictoire de la situation fiscale personnelle* – E.S.F.P.) – jej przedmiotem są dochody gospodarstwa domowego i może być ona przeprowadzana albo w pomieszczeniach prywatnych podatnika, albo w organie podatkowym.

W Niemczech wyróżnia się kilka kategorii kontroli podatkowej, w tym w ramach tzw. kontroli zewnętrznej (*Außenprüfung*) odbywającej się w siedzibie przedsiębiorcy lub miejscu prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę (Vogelsang i Stahl, 2008, s. 90-95):

- kontrolę uproszczoną (*abgekürzte Außenprüfung*) przeprowadzaną na ogół w wypadku podmiotów gospodarczych o niewielkich rozmiarach i mającą na celu weryfikację wyłącznie wybranych aspektów funkcjonowania przedsiębiorstw czy też jednego lub kilku wybranych okresów sprawozdawczych, poprzedzoną zawiadomieniem o zamiarze przeprowadzenia kontroli,
- kontrolę zobowiązań w podatku od wartości dodanej (*Umsatzsteuer-Nachschau*), przeprowadzaną bez uprzedniego zawiadomienia, obejmującą swoim zakresem podmiotowym w szczególności nowo powstałe przedsiębiorstwa i podmioty deklarujące znaczną kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym,
- kontrolę specjalną (*Sonderprüfung*) obejmującą pogłębioną weryfikację ksiąg i dokumentacji rachunkowej w celu stwierdzenia rzetelności wywiązywania się przez przedsiębiorcę z obowiązków w zakresie określonego podatku, poprzedzoną zawiadomieniem o zamiarze przeprowadzenia kontroli.

Przegląd wybranych obowiązków deklaracyjnych i zasad prowadzenia kontroli dla państw członkowskich Unii Europejskiej zawiera publikacja L. van der Hel (2011, s. 111-362). Z przeglądu tego wynikają następujące wnioski dotyczące zasad obowiązujących w 2011 roku:

- 13 państw członkowskich stosowało w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych system wymiaru podatku z urzędu, dziewięć państw stosowało ten system w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych, w pozostałych obowiązek obliczenia i podania kwoty podatku w deklaracji

podatkowej spoczywał na podatnikach; należy przy tym dodać, że system ten zmniejsza ryzyko naruszenia dyscypliny podatkowej,

- w połowie badanych państw występował ustawowy obowiązek zawiadomienia podatników przez organy podatkowe o planowanej kontroli podatkowej,
- w większości państw (17) nie istniały żadne limity czasowe prowadzenia kontroli podatkowej, w pozostałych natomiast ustawodawca wprowadził ograniczenia czasu trwania kontroli od miesiąca (np. Włochy) do 6 miesięcy (np. Portugalia),
- w 24 państwach ustawodawca wskazał dobowy limit prowadzenia czynności kontrolnych (w większości państw kontrola mogła być prowadzona przez 8 godzin dziennie),
- we wszystkich państwach członkowskich kontrola podatkowa może się odbywać w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej podatnika lub w organie podatkowym, w 22 państwach pracownikom organów podatkowych nie przysługuje prawo wstępu do prywatnych pomieszczeń i lokali podatnika bez dodatkowego nakazu sądowego czy też asysty policji, w pięciu wstęp taki jest możliwy wyłącznie po uzyskaniu wcześniejszej zgody podatnika,
- w 25 państwach organom podatkowym przysługiwało prawo do przesłuchiwania pracowników podatnika, w sześciu przesłuchanie takie może się odbywać wyłącznie za zgodą pracodawcy,
- we wszystkich państwach członkowskich organom podatkowym przysługuje prawo do oszacowania podstawy opodatkowania, w określonych ustawowo okolicznościach niewypełniania przez podatnika obowiązków podatkowych,
- w 25 państwach protokół kontroli jest sporządzany w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden organy podatkowe są ustawowo obowiązane wręczyć kontrolowanemu po zakończeniu kontroli.

Znaczne różnice występują w zakresie sankcji stosowanych w wypadku nieprzestrzegania dyscypliny podatkowej. Poza tymi sankcjami organy podatkowe są uprawnione ponadto do wymierzania kar za brak współdziałania podatnika z organami podatkowymi w zakresie wymiaru i poboru podatku (np. w wypadku uniemożliwiania lub utrudniania organom podatkowym przeprowadzenia kontroli podatkowej). W państwach członkowskich Unii Europejskiej stosowana jest na ogół grzywna, a w określonych przypadkach także kara pozbawienia wolności. Sankcje te dla wybranych państw przedstawiono w tabeli 8. Uwzględniono w niej sankcje stosowane w odniesieniu do podatników, którzy dobrowolnie nie zgłosili naruszenia przepisów podatkowych przed ujawnieniem tego faktu przez organy podatkowe. W niektórych państwach sankcje mogą przybierać także inne formy (np. w Hiszpanii – cofnięcie licencji na dostawę towarów i świadczenie usług dla instytucji publicznych) (van der Hel, 2011, s. 313).

Jak wskazuje W. Maruchin (2011, s. 112), ustawodawca może obciążać podatników niewywiązujących się z obowiązków podatkowych zarówno sankcjami

podatkowymi, jak i sankcjami karnoskarbowymi. Mianem sankcji podatkowej autor określił niepodatkową należność budżetową wynikającą ze stosunku publicznoprawnego, nakładaną w wypadku naruszenia przez podatnika określonego na gruncie ustawy podatkowej, ciężącego na nim obowiązku prowadzącego do braku zapłaty lub zaniżenia kwoty podatku. Sankcja podatkowa nakładana jest w formie decyzji organu podatkowego (Maruchin, 2011, s. 71). W ramach sankcji będących skutkiem niewywiązywania się z obowiązków podatkowych można wyróżnić kilka kategorii.

P. Majka na przykład stosuje ich podział na wewnętrzne i zewnętrzne. Do wewnętrznych zalicza sankcje procesowe i sankcje materialnoprawne, a do zewnętrznych sankcje administracyjne (wynikające z norm innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe, w tym np. przepisów prawa administracyjnego regulującego egzekucję administracyjną obowiązków o charakterze pieniężnym) i sankcje karnoskarbowe (Majka, 2011, s. 74-87). Sankcje procesowe są związane z toczącym się postępowaniem podatkowym i obejmują: negatywne konsekwencje procesowe w postaci pozostawienia podania bez rozpatrzenia, możliwość obciążenia strony kosztami prowadzonego postępowania oraz kary porządkowe w formie pieniężnej, w następstwie naruszenia przez uczestników postępowania obowiązków związanych z prowadzonym postępowaniem dowodowym.

Tabela 8. Sankcje za wykroczenia i przestępstwa skarbowe w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej

Państwo UE	Kara grzywny	Kara pozbawienia wolności
Austria	do 200% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego (do 300% – w wypadku powtórzenia czynu zagrożonego karą)	do 2 lat – w wypadku uchylania się od opodatkowania; do 3 lat – w wypadku powtórzenia czynu zagrożonego karą (do 5 lat – w wypadku kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego powyżej 500 000 euro); od 6 miesięcy do 10 lat w wypadku uczestnictwa w zorganizowanej grupie przestępczej
Belgia	od 10 do 200% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 2 lat
Czechy	od 1 do 20% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 10 lat
Dania	od 50 do 200% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 8 lat

Państwo UE	Kara grzywny	Kara pozbawienia wolności
Estonia	do 1200 euro w wypadku osób fizycznych oraz do 32 000 w wypadku osób prawnych (w wypadku osoby prawnej zaangażowanej w proceder przestępczy nawet do 16 milionów euro)	do 10 lat
Finlandia	w wysokości 30% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 4 lat
Hiszpania	od 50 do 150% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	od 1 do 6 lat
Holandia	do 100% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 6 lat
Luksemburg	w wysokości 10% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego (w wypadku uchylania się od opodatkowania – 4-krotność tego zobowiązania; w wypadku przestępstwa skarbowego 10-krotność tego zobowiązania)	od 1 miesiąca do 5 lat
Słowacja	od 30 euro do 32 000 euro	do 12 lat
Słowenia	od 200 euro do 300 000 euro	do 12 lat
Szwecja	do 40% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 6 lat
Węgry	do 75% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	do 10 lat
Włochy	od 3 do 240% kwoty niezadeklarowanego, zaniżonego zobowiązania podatkowego	od miesiąca do 8 lat

Źródło: *Update on voluntary disclosure programmes*, 2015, s. 36-129.

Sanckje wynikające bezpośrednio z przepisów prawa podatkowego o charakterze materialnym stanowią w Polsce stosunkowo obszerny katalog. Występują one w szczególności w odniesieniu do obowiązków w zakresie deklarowania i uiszczania podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług. Przykładem tego typu sankcji w podatku od towarów i usług może być dodatkowe zobowiązanie podatkowe (stosownie do art. 112c ustawy o podatku od towarów i usług) w wysokości 100% zawyżenia podatku naliczonego, w następstwie posłużenia się fakturą wystawioną przez podmiot nieistniejący, fakturą dokumentującą czynności pozorne, zawierającą kwoty niezgodne z rzeczywistością albo

dokumentującą czynności służące obejściu prawa podatkowego. Innym przykładem jest sankcja z art. 111 ust. 6 tej ustawy, nakładająca na podatnika obowiązek zwrotu odliczonych lub zwróconych podatnikowi kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących, w przypadku gdy nie dokonał on w obowiązującym terminie zgłoszenia kasy rejestrującej do obowiązkowego przeglądu technicznego przez właściwy serwis. Jeszcze jednym przykładem jest sankcja wynikająca z art. 25e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w postaci stawki w wysokości 75% w odniesieniu do przychodów podatnika niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Sankcją za nieterminowe uiszczanie zobowiązań podatkowych są natomiast ustawowe odsetki od zaległości podatkowych przewidziane na gruncie art. 53 i 56 ordynacji podatkowej.

Czyny zabronione prawem podatkowym obejmują w szczególności wykroczenia i przestępstwa skarbowe. Różnią się one stopniem szkodliwości społecznej i są zagrożone odmiennymi karami. Stosownie do art. 53 § 3 kodeksu karnego skarbowego wykroczeniem skarbowym jest czyn zabroniony pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeśli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia (czyli dla 2018 roku kwoty 10 500 zł; § 1 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 września 2017 roku). Wykroczeniem skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli stanowią tak przepisy kodeksu. Za przestępstwo skarbowe uznaje się, zgodnie z art. 53 § 2 kodeksu karnego skarbowego, czyn zabroniony pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności.

W art. 54-84 kodeksu wskazano katalog wykroczeń i przestępstw skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym oraz rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji. Do pierwszych przestępstw i wykroczeń należą w szczególności: uchylanie się od obowiązku podatkowego (poprzez nieujawnianie organom podatkowym przedmiotu, podstawy opodatkowania i nieskładanie deklaracji podatkowej), zatajenie faktu prowadzenia lub skali działalności gospodarczej, podanie nieprawdziwych danych lub zatajenie informacji w składanych deklaracjach podatkowych i oświadczeniach, uporczywe niewpłacanie podatku w terminie, nieprowadzenie ksiąg rachunkowych pomimo ustawowego obowiązku bądź też prowadzenie ich w sposób nierzetelny albo wadliwy, niewystawianie faktur lub rachunków pomimo ustawowego obowiązku ich wystawiania, dokonywanie obrotu wyrobami akcyzowymi bez znaku akcyzy, oznaczanie tych wyrobów w sposób nieprawidłowy lub nieodpowiedni, fałszowanie znaków akcyzy, niewpłacenie w terminie podatku pobranego przez inkasenta lub płatnika, brak zgłoszenia identyfikacyjnego lub aktualizacji danych pomimo ustawowego obowiązku. Kara za wykroczenie skarbowe może być wymierzana przez urzę-

dy skarbowe mandatem, nakazem sądu lub wyrokiem sądu. Przy jej ustalaniu są uwzględniane dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Jej wysokość wynosi od jednej dziesiątej do dwudziestokrotności wysokości minimalnego wynagrodzenia. Za popełnienie przestępstwa skarbowego ustawodawca przewidział między innymi również karę grzywny. Wymierzana jest ona przez sąd i wynosi od 10 do 720 stawek dziennych. Jednocześnie stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia za pracę ani przekraczać jej czterystukrotności. Wysokość tych kar w 2018 roku przedstawiono w tabeli 9. Ponadto może być także stosowana kara pozbawienia wolności, która, jeśli kodeks nie stanowi inaczej, trwa najkrócej pięć dni, najdłużej natomiast pięć lat. Na przykład podatnik uchylający się od opodatkowania podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie, podatnik natomiast, który zataja działalność gospodarczą, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności do lat trzech, albo obu tym karom łącznie.

Tabela 9. Wysokość kary grzywny za wykroczenia i przestępstwa skarbowe w Polsce w 2018 roku

Kategoria czynu zabronionego	Wymiar kary	Kara minimalna (zł)	Kara maksymalna (zł)
Wykroczenie skarbowe	Kara wymierzona mandatem urzędu skarbowego	210,00	4200
	Kara wymierzona nakazem sądu	210,00	21 000
	Kara wymierzona wyrokiem sądu	210,00	42 000
Przestępstwo skarbowe	Kara wymierzona nakazem sądu	700,00	5 600 000
	Kara wymierzona wyrokiem sądu	700,00	20 160 000

Źródło: Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 września 2017 roku, § 1; Ustawa z dnia 10 września 1999, art. 23, art. 48, art. 53.

Zbliżone pod względem formy sankcje podatkowe obowiązują w innych państwach. W Wielkiej Brytanii na podatnika, który złożył zeznanie podatkowe po ustawowym terminie, może zostać nałożona kara w kwocie do 100 GBP, jeśli opóźnienie nie przekracza trzech miesięcy. Kara ta rośnie w miarę wydłużania okresu opóźnienia. W razie niezachowania należytej staranności przy wypełnianiu dokumentów podatkowych, skutkującej zaniżeniem zobowiązania podatkowego, organy podatkowe mogą nałożyć karę w kwocie od 15 do 30% wartości tego zaniżenia. Kary od 5 do 15% podatku do zapłaty mogą zostać nałożone także na podatników, którzy nie dokonują rejestracji dla celów podatku od wartości dodanej, pomimo ustawowego obowiązku. W wypadku umyślnego działania, polegającego

między innymi na popełnieniu oszustwa w podatku od wartości dodanej (takiego jak: wystawienie faktur niemających pokrycia w rzeczywistych transakcjach gospodarczych, zaniżenie wartości obrotu podlegającego opodatkowaniu, uczestnictwo w zorganizowanej grupie przestępczej dokonującej wyłudzeń podatku od wartości dodanej), może zostać nałożona na podatnika kara w wysokości do 100% wartości zaniżenia zobowiązania podatkowego lub kara do 10 lat pozbawienia wolności. Dodatkową sankcją, wprowadzoną od 1 kwietnia 2010 roku, jest publikowanie list podatników, na których nałożono kary za świadome i umyślne niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych, w sytuacji gdy kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego przekracza 25 000 GBP (*Current list of deliberate tax defaulters*, 2017).

Niemieckie prawo podatkowe również wyróżnia wykroczenia podatkowe (*Steuerordnungswidrigkeiten*) i przestępstwa podatkowe (*Steuerstraftaten*). Do pierwszych zaliczane są takie czyny, jak brak należytej staranności w deklarowaniu zobowiązań podatkowych – stosownie do § 378 ordynacji podatkowej – czy też brak należytej staranności w zakresie poboru i odprowadzania zaliczek na podatek – stosownie do § 380 ordynacji podatkowej (*Abgabenordnung vom 1. Oktober 2002*). Czyny te są zagrożone karą grzywny w wysokości do 50 tys. EUR. Do przestępstw podatkowych ustawodawca zalicza tzw. oszustwo podatkowe (*Steuerhinterziehung*). Wynika ono albo z podjęcia przez podatnika określonych działań, albo z zaniechania określonych działań. Oszustwo podatkowe popełnia podatnik, który podaje organom podatkowym nieprawdziwe lub niepełne informacje, uniemożliwiając w ten sposób prawidłowe ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, pomimo ustawowego obowiązku nie informuje organów podatkowych o faktach istotnych dla ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz nie stosuje znaków podatkowych czy legalizacyjnych, pomimo ustawowego obowiązku ich stosowania (Nöhren, 2005, s. 34). Oszustwa tego typu są zagrożone karą pozbawienia wolności do lat pięciu. W szczególnych przypadkach, np. uczestnictwa w zorganizowanej grupie przestępczej dokonującej wyłudzeń podatku od wartości dodanej, przewidziana jest kara od sześciu miesięcy do 10 lat pozbawienia wolności (Dathe, 2006, s. 20).

We Francji ustawodawca wprowadził dwie kategorie sankcji za czyny niezgodne z prawem podatkowym: sankcje administracyjne o charakterze pieniężnym (*sanction pécuniaire*) i sankcje karne (*sanction pénale*) (Bouvier, 2010, s. 140-145). Pierwsze stosowane są między innymi w wypadku następujących umyślnych działań podatnika podejmowanych w złej wierze, jak: nieskładanie deklaracji podatkowych, ukrywanie przedmiotu lub podstawy opodatkowania, doprowadzenie do upadłości przedsiębiorstwa, a także innych czynów, których zamiarem jest zaniżenie zobowiązania podatkowego, utrudnienie lub uniemożliwienie poboru podatku. Ustawodawca przewidział w tym wypadku karę

w formie podwyższenia podatku o 80%. Na podatnika może zostać nałożona także kara grzywny. Na przykład wysokość tej kary wynosi 15 EUR w sytuacji niezłożenia organom podatkowym wymaganego ustawowo dokumentu (Code général des impôts, 2017, Article 1729 B (1)). W wypadku oszustwa podatkowego może zostać wymierzona kara grzywny do 500 000 EUR i pięciu lat pozbawienia wolności. Podlega ona zwiększeniu do 2 000 000 EUR i siedmiu lat pozbawienia wolności w sytuacji uczestnictwa w zorganizowanej grupie przestępczej.

Prowadzone badania naukowe nie doprowadziły dotychczas do jednoznacznego zdefiniowania pojęcia dyscypliny podatkowej ani precyzyjnego określenia jej determinant. Wątpliwości powstają przede wszystkim w związku z przypisywaniem przez niektórych autorów dyscyplinie podatkowej, w ramach jej szerokiej definicji, dobrowolnego charakteru. Nawet w systemach demokratycznych władze są reprezentantem zaledwie części społeczeństwa, a realizowana polityka społeczna czy gospodarcza nie znajduje aprobaty wszystkich obywateli. Brak pełnego ich utożsamiania się z decyzjami władz może stanowić podstawę do kontestowania wysokości nakładanych obciążeń podatkowych. Opór podatkowy jest więc w tej sytuacji postawą w pełni zrozumiałą. Ponadto pomimo uwzględniania przy podejmowaniu przez podatników decyzji co do stopnia wywiązywania się z obowiązków podatkowych względów pozaekonomicznych, jednym z podstawowych motywów jest dążenie do maksymalizacji indywidualnych korzyści. Korzyści indywidualne nie zawsze pozostają w zgodności z interesem grupy czy społeczeństwa. Im większa jest więc, przy stosowanych instrumentach przymusu, indywidualna skłonność danego podatnika do ryzyka i większe możliwości unikania i uchylania się od opodatkowania, tym niższa dyscyplina podatkowa. Ze względu na przymusowy charakter podatków do najistotniejszych determinant kształtujących tę dyscyplinę należy kontrola wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Jednym z czynników wpływających na skuteczność tej kontroli jest jej organizacja i procedury kontrolne. Ze względu na wagę tego czynnika kolejne dwa rozdziały tej publikacji poświęcono właśnie organizacji i procedurom prowadzenia kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

ROZDZIAŁ 2

KONTROLA SKARBOWA – ORGANIZACJA I FUNKCJONOWANIE PRZED REFORMĄ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ Z 2017 ROKU

2.1. Zadania i struktura kontroli skarbowej

2.1.1. Cele i zakres kontroli skarbowej

Kontrola skarbowa była jedną z dwóch form kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, które przeprowadzano w Polsce do końca lutego 2017 roku. Zarówno zadania, jak i zakres tej kontroli były w okresie obowiązywania przepisów ją regulujących szersze niż w wypadku kontroli podatkowej. Z dniem 1 marca 2017 roku nowo utworzone organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) – urzędy celno-skarbowe – przejęły zadania dotychczas realizowane przez organy kontroli skarbowej i organy celne (Ustawa z dnia 16 listopada 2016). Jednocześnie przeprowadzanie kontroli podatkowych pozostawiono nadal w gestii urzędów skarbowych.

Instytucja kontroli skarbowej jako element systemu kontroli państwowej została wyodrębniona na mocy ustawy o kontroli skarbowej z 1991 roku, po około czterdziestu latach od jej likwidacji (Ustawa z dnia 28 września 1991)¹. Miała ona za zadanie wyeliminowanie istotnej wady systemu kontroli finansowej, w którym organ kontrolujący orzekał jako organ drugiej instancji (Kandut i Sędkowska, 2014, s. 103). Ponadto jednym z motywów jej wprowadzenia było przekonanie, że pozytywnie wpłynie na skuteczność państwowej kontroli finansowej, w szczególności w przypadkach uchylania się od opodatkowania przez niektóre grupy podatników (Dębski, 2003, s. 107).

¹ W 1945 roku został powołany przez ministra skarbu Główny Inspektorat Ochrony Skarbowej, do którego zadań należała walka z przestępczością podatkową (*Historia kontroli skarbowej*, 2017).

Ustawa o kontroli skarbowej określała w szczególności cele i zakres kontroli skarbowej (przedmiotowy, podmiotowy i terytorialny), strukturę organów kontroli, zasady powoływania i odwoływania tych organów oraz zatrudniania pracowników, ich obowiązki służbowe, procedurę kontroli oraz wywiadu skarbowego. Regulowała zatem znaczną część zagadnień kontroli skarbowej, stanowiąc jednak w art. 31, że w wypadku spraw nieuregulowanych w ustawie, a dotyczących postępowania kontrolnego, zastosowanie mają przepisy ordynacji podatkowej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997). Ponadto pewną grupę zagadnień kontroli skarbowej regulowały inne akty prawne, a na mocy ustawy o działach administracji rządowej nadzór nad kontrolą skarbową i jej organami sprawował minister właściwy do spraw finansów publicznych. Ustawa o kontroli skarbowej w okresie jej obowiązywania była kilkadziesiąt razy nowelizowana oraz była pięciokrotnie przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Kulicki, 2014a, s. 118). Istotne jej modyfikacje, w okresie po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, wprowadziła ustawa z 2010 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Ustawa z dnia 25 czerwca 2010). W ich wyniku między innymi wzrosły uprawnienia inspektorów kontroli skarbowej, w tym w zakresie kontroli realizacji projektów unijnych oraz transakcji zawieranych drogą elektroniczną (Król, 2010).

Kontrola skarbową stanowiła jedną z kategorii kontroli finansowej sprawowanej przez organy podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Jej celem była ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, a także zapewnianie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych. Ponadto służyła badaniu zgodności z prawem gospodarowania mieniem państwowych osób prawnych oraz zapobieganiu i ujawnianiu przestępstw popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, a wyszczególnionych w art. 228-231 kodeksu karnego (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997).

Ostatni z tych celów dodany został w następstwie nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej obowiązującej od 1 lipca 2002 roku (Ustawa z dnia 7 czerwca 2002). Miał na względzie zapobieganie i ujawnianie przestępstw o charakterze korupcyjnym popełnianych przez funkcjonariuszy publicznych polegających na przyjmowaniu w związku z pełnieniem funkcji publicznej korzyści majątkowej, korzyści osobistej lub obietnicy otrzymania takiej korzyści (łapownictwo bierno; sprzedajność), udzielaniu takiej korzyści lub jej obietnicy (łapownictwo czynne; przekupstwo), uzależnianiu wykonania czynności służbowej od otrzymania korzyści majątkowej lub osobistej albo obietnicy takiej korzyści, bądź żądaniu opisywanych korzyści, czy podejmowaniu się pośrednictwa w załatwieniu sprawy służbowej w zamian za tego typu korzyści (protekcja), albo działaniu na szkodę

interesu publicznego lub prywatnego poprzez przekraczanie swoich uprawnień lub niedopełnianie obowiązków (nadużycie funkcji).

Od 1992 roku zmianom podlegał także ustawowy zakres przedmiotowy kontroli skarbowej. W doktrynie prawa zwracano często uwagę, że zakres ten wykraczał daleko poza sferę prawa daninowego czy też prawa finansowego oraz że jego znaczne rozbudowanie stwarzało ryzyko sporadycznego lub powierzchownego wykonywania części zadań w nim zawartych (Ruśkowski i Stachurski, 2008, s. 462). Zakres ten został zwiększony z trzech grup zagadnień w momencie wejścia w życie ustawy o kontroli skarbowej do kilkunastu i bezpośrednio przed reformą struktury administracji skarbowej z 2017 roku obejmował (Ustawa z dnia 28 września 1991):

- kontrolę rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa a także dochód jednostek samorządu terytorialnego oraz innych należności pieniężnych budżetu państwa i państwowych funduszy celowych,
- kontrolę i ujawnianie działalności gospodarczej, która nie została zgłoszona do opodatkowania,
- kontrolę źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- kontrolę oświadczeń o stanie majątkowym osób zobowiązanych do ich składania,
- kontrolę celowości i zgodności z prawem gospodarowania środkami publicznymi i środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych (z wyjątkiem kontroli celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych i subwencji ogólnej jednostek samorządu terytorialnego) oraz kontrolę wywiązywania się z warunków finansowania pomocy pochodzącej z tych środków,
- kontrolę prawidłowości przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej,
- audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz środkami ze źródeł zagranicznych niepodlegającymi zwrotowi,
- badanie celowości i zgodności z prawem decyzji w zakresie wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym,
- badanie wykorzystania mienia Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa,
- kontrolę rzetelności wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych gwarancji i poręczeń przez Skarb Państwa, a także kontrolę wykorzystania środków zgodnie z ich przeznaczeniem, jeżeli spłatę tych środków gwarantował Skarb Państwa lub za tę spłatę Skarb Państwa poręczył,

- zapobieganie i wykrywanie naruszeń przepisów celnych,
- zapobieganie i ujawnianie niektórych przestępstw funkcjonariuszy publicznych mających korupcyjny charakter,
- badanie przestrzegania ograniczeń i obowiązków określonych w prawie dewizowym (Ustawa z dnia 27 lipca 2002) i związanych z prowadzoną działalnością kantorową,
- współdziałanie ze służbą celną w zakresie zwalczania przestępstw skarbowych polegających na urządzaniu lub prowadzeniu gier losowych, gier na automacie lub zakładów wzajemnych wbrew przepisom ustawy (Ustawa z dnia 19 listopada 2009), lub warunkom koncesji albo zezwolenia oraz na uczestnictwie w zagranicznej grze losowej lub zagranicznym zakładzie wzajemnym.

Do dnia 30 lipca 2007 roku kontrola skarbową służyła także rozpoznawaniu, wykrywaniu, zapobieganiu i zwalczaniu przestępstw i wykroczeń przeciwko prawom własności intelektualnej (Ustawa z dnia 25 czerwca 2010). Zadania w tym obszarze miały jednak charakter subsydiarny – mogły być realizowane jedynie w wypadku kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania i prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód budżetu państwa, innych należności pieniężnych budżetu państwa i państwowych funduszy celowych, kontroli i ujawniania działalności gospodarczej, która nie została zgłoszona do opodatkowania, kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (Kandut i Sędkowska, 2014, s. 73). Przedmiotem zainteresowania kontroli skarbowej, na wniosek lub żądanie pokrzywdzonego, mogły być także działania naruszające przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993) i niektórych aktów prawa międzynarodowego (Kulicki, 2014a, s. 93), a także badanie prawidłowości stosowania cen urzędowych.

W art. 4 ustawy o kontroli skarbowej ustawodawca określił podmiotowy zakres tej kontroli. Stosownie do jego treści, kontroli skarbowej podlegały następujące podmioty:

- zobowiązane do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub państwowych funduszy celowych,
- wydatkujące, przekazujące i otrzymujące środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i międzynarodowych instytucji finansowych oraz podmioty zobowiązane do wywiązywania się z warunków finansowania pomocy z tych środków pochodzących,
- władające i zarządzające mieniem państwowym,
- spółki z udziałem Skarbu Państwa, a także spółki wykorzystujące mienie przekazane przez Skarb Państwa oraz sprywatyzowane mienie Skarbu Państwa,

- beneficjenci poręczeń i gwarancji, których udzielił Skarb Państwa oraz za które poręczył lub które gwarantował Skarb Państwa,
- osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- podmioty przekazujące środki własne do budżetu Unii Europejskiej.

Zakres podmiotowy był więc związany bezpośrednio z zakresem przedmiotowym kontroli skarbowej. Podlegały jej zarówno osoby fizyczne, jak i prawne oraz podmioty nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli realizowały działania objęte zakresem przedmiotowym kontroli.

W art. 5 ust. 1 ustawy wskazywano jej ograniczenia zakresu przedmiotowego i podmiotowego. Z zakresu tego wyłączono jednostki organizacyjne podległe, podporządkowane lub nadzorowane przez ministra obrony narodowej, Policję, Państwową Straż Pożarną, Straż Graniczną, Biuro Ochrony Rządu oraz jednostki organizacyjne Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu i Centralnego Biura Antykorupcyjnego (Kaźmierski, 2014, s. 1078). Wyłączenie to dotyczyło kontroli celowości i sposobu wykorzystywania środków budżetowych oraz mienia państwowego na cele specjalne określone w Rozporządzeniu Rady Ministrów (z dnia 7 stycznia 2008) w sprawie celów specjalnych oraz trybu przeprowadzania kontroli wykorzystania środków budżetowych i mienia państwowego na te cele.

2.1.2. Organy kontroli skarbowej, ich kompetencje i właściwość

Kontrola skarbową była przeprowadzana przez organy kontroli skarbowej, do których ustawodawca zaliczał: ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Umiejscowienie tych organów w strukturze organizacyjnej Ministerstwa Finansów obowiązującej do końca lutego 2017 roku przedstawia rysunek 5. Należy przy tym dodać, że w pierwotnej wersji ustawy do organów kontroli skarbowej zaliczano nie tylko dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, lecz także inspektorów kontroli skarbowej (Baczyński, 2001, s. 18). Minister właściwy do spraw finansów publicznych był naczelnym organem kontroli skarbowej. Do jego zadań zdefiniowanych w ustawie o kontroli skarbowej należało między innymi powoływanie i odwoływanie, na wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, precyzowanie warunków przeprowadzania konkursu na to stanowisko, określanie siedziby, organizacji i terytorialnego zasięgu urzędów kontroli skarbowej, trybu postępowania w zakresie kontroli wewnętrznej, niektórych wymogów związanych z funkcjonowaniem urzędów kontroli skarbowej (np. warunków legitymowania,

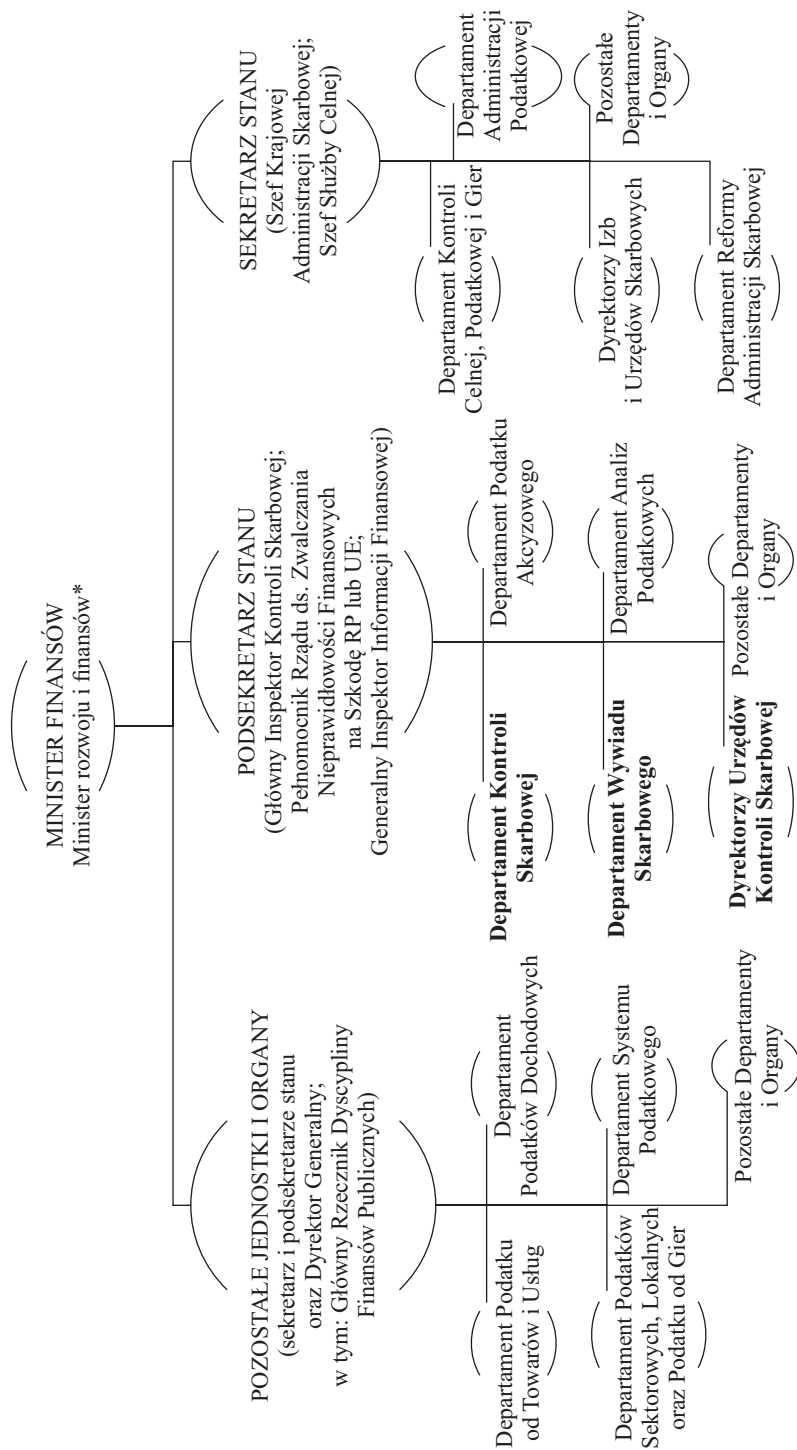
zatrzymywania i przesłuchiwania osób, wzorów legitymacji i znaków identyfikacyjnych, wymogów związanych z umundurowaniem i uzbrojeniem pracowników, liczby inspektorów i pracowników urzędów kontroli skarbowej, sposobu dokumentowania wskazanych ustawowo czynności służbowych).

Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej był organem koordynującym działania w zakresie kontroli realizowane przez organy kontroli skarbowej. Wykonywał on zadania określone w ustawie za pomocą komórek organizacyjnych wyodrębnionych w tym celu w strukturze urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz koordynował ich prace (Głuchowski, 2006, s. 130). Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej przysługiwało także prawo do podawania do publicznej wiadomości zbiorczej informacji dotyczącej działalności kontroli skarbowej. Ponadto nadzorował on stosownie do art. 10 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej następujące podmioty:

- dyrektorów urzędów kontroli skarbowej,
- inspektorów zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- inspektorów i pracowników zatrudnionych w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych kontroli skarbowej,
- pracowników wywiadu skarbowego.

Zakres jego kompetencji określony w art. 10 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej był dość szeroki i obejmował w szczególności:

- określanie zadań urzędów kontroli skarbowej i sprawowanie kontroli nad tymi urzędami,
- organizację szkoleń inspektorów i pracowników urzędów kontroli skarbowej,
- powoływanie spośród inspektorów, wicedyrektorów urzędów kontroli skarbowej i ich odwoływanie,
- wydawanie upoważnień inspektorom i pracownikom zatrudnionym lub odelegowanym do wykonywania zadań służbowych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych do przeprowadzania czynności kontrolnych, a także, w uzasadnionych przypadkach, decydowanie o zmianie inspektora lub pracownika prowadzącego czynności kontrolne,
- wydawanie decyzji, o których mowa w ustawie, wydawanie wyników kontroli oraz ustalanie planów kontroli,
- analizowanie wyników działalności kontroli skarbowej i przedstawianie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych propozycji ich wykorzystania,
- ustalanie zasad i kryteriów dokonywania ocen kwalifikacyjnych inspektorów, którzy wykonywali czynności kontrolne lub prowadzili postępowania przygotowawcze,
- tworzenie i zapewnianie sprawnego funkcjonowania systemów informacji w podległych urzędach i zapewnianie współdziałania tych systemów z systemami innych instytucji oraz organizacji państwowych i samorządowych,



Rysunek 5. Kontrola skarbowa w strukturze organizacyjnej Ministerstwa Finansów obowiązującej do 28 lutego 2017 roku

* Z dniem 28 września 2016 roku zostały połączone stanowiska ministra finansów i ministra rozwoju.

Źródło: na podstawie *Struktura organizacyjna Ministerstwa Finansów*, 2017; Toro, Jensen, Thackray, Kidd i Russell, 2015, s. 15.

- przekazywanie Komisji Europejskiej planów kontroli w zakresie kontroli środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z innych źródeł zagranicznych,
- uczestniczenie w pracach międzynarodowych organizacji i instytucji zajmujących się kontrolą skarbową,
- wyznaczanie w uzasadnionych przypadkach dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego do wszczęcia i przeprowadzenia postępowania kontrolnego, kontroli podatkowej lub przeprowadzenia innej czynności w sprawach z zakresu kontroli skarbowej, także poza właściwością miejscową dyrektora urzędu kontroli skarbowej,
- prowadzenie działalności analitycznej i prognostycznej w odniesieniu do negatywnych zjawisk występujących w zakresie kontroli skarbowej oraz przedstawianie w tym zakresie informacji i analizy organom administracji rządowej,
- zapewnianie za pomocą wyodrębnionych komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, ochrony fizycznej i technicznej inspektorom i pracownikom, a w uzasadnionych przypadkach także innym osobom, organom i instytucjom państwowym.

Dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej byli powoływani w drodze konkursu, przeprowadzanego przez komisję konkursową. Członkowie tej komisji byli wybierani przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Zgodnie z art. 8 ust. 4 ustawy o kontroli skarbowej, w konkursie mogły uczestniczyć osoby posiadające wyższe wykształcenie, które:

- posiadały wyłącznie obywatelstwo polskie i korzystały z pełni praw publicznych, miały nieposzlakowaną opinię i nie zostały skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, były zatrudnione w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej i posiadały co najmniej pięcioletni staż pracy w organach administracji podatkowej albo trzyletnią praktykę w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej oraz złożyły egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora przed komisją powołaną przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, lub
- posiadały wyłącznie obywatelstwo polskie i korzystały z pełni praw publicznych, miały nieposzlakowaną opinię i nie zostały skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, posiadały wyższe wykształcenie prawnicze, ekonomiczne lub inne wyższe wykształcenie o specjalności przydatnej do kontroli skarbowej, były zatrudnione w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej i posiadały co najmniej pięcioletni staż pracy w organach administracji podatkowej albo trzyletnią praktykę w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej oraz były wpisane na listę doradców podatkowych.

Do zadań dyrektorów urzędów kontroli skarbowej należało ustalanie planów kontroli, wydawanie upoważnień inspektorom i pracownikom urzędu do przepro-

wadzania czynności kontrolnych, wydawanie decyzji w sprawach wskazanych w ustawie, wydawanie wyników kontroli, dokonywanie, w uzasadnionych wypadkach, zmiany inspektora lub pracownika prowadzącego czynności kontrolne (Matysiak, 2008, s. 18).

Ustawa o kontroli skarbowej w art. 9a precyzowała również zasady ustalania właściwości miejscowej organów kontroli skarbowej. W wypadku Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej obejmowała ona całe terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Właściwość miejscowa dyrektorów urzędów kontroli skarbowej była ustalana według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby kontrolowanego. Ustawa przewidywała jednak możliwość wyznaczenia przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej do przeprowadzania czynności z zakresu kontroli skarbowej (w tym wszczynania i przeprowadzania postępowań kontrolnych czy też kontroli podatkowej) dyrektora urzędu kontroli skarbowej innego niż wynikający ze wskazanych regulacji ustawy. Ponadto w uzasadnionych wypadkach mógł on przekazywać wszczęte postępowanie kontrolne, kontrolę podatkową albo inną czynność w sprawach z zakresu kontroli skarbowej do dalszego prowadzenia innemu dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej.

W sytuacji gdy dany podmiot posiadał oddziały na obszarze właściwości miejscowej innego dyrektora urzędu kontroli skarbowej niż dyrektor właściwy dla siedziby tego podmiotu, do przeprowadzania czynności kontrolnych w tym oddziale był uprawniony także inspektor upoważniony przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej właściwego ze względu na miejsce położenia tego oddziału. Jeśli ustalenie właściwości miejscowej w odniesieniu do danego podmiotu nie było możliwe, właściwy stawał się Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej.

Ustawodawca wskazywał w przepisach ustawy o kontroli skarbowej, że organ kontroli skarbowej, który wszczął postępowanie kontrolne, pozostawał właściwy aż do momentu jego zakończenia nawet wtedy, gdy następowała zmiana przesłanek ustalania właściwości w odniesieniu do danego podmiotu (np. zmiana miejsca zamieszkania lub położenia siedziby tego podmiotu). Jeżeli natomiast postępowanie kontrolne dotyczyło okresu, w którym właściwy miejscowo był inny organ kontroli skarbowej niż w dniu wszczęcia postępowania, właściwy do prowadzenia postępowania za cały okres objęty postępowaniem był dyrektor urzędu kontroli skarbowej właściwy miejscowo w dniu wszczęcia tego postępowania.

Jak wspomniano wcześniej, minister właściwy do spraw finansów publicznych określał siedziby urzędów kontroli skarbowej i terytorialny zasięg działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Przy określaniu tego zasięgu uwzględniał w szczególności: administracyjny podział terytorialny państwa, dostępność organów kontroli skarbowej, konieczność realizacji zadań na obszarze kilku województw lub ich części oraz dążenie do przeciwdziałania zbiegowi czynności kontrolnych (w odniesieniu do tej samej sprawy lub tych samych organów), oraz

do przeciwdziałania sporom o właściwość (Smoleń, 2015, s. 126). Stosownie do wykazu urzędów kontroli skarbowej zawartego w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2011 roku w sprawie siedzib i organizacji urzędów kontroli skarbowej liczba urzędów kontroli skarbowej była równa liczbie województw. Zasięg terytorialny tych urzędów wskazany był natomiast w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2010 roku w sprawie określenia terytorialnego zasięgu działania urzędów kontroli skarbowej. Nie pokrywał się on jednak w pełni z obszarem województw. Siedziby urzędów kontroli skarbowej w Polsce były zlokalizowane w Warszawie, Białymstoku, Bydgoszczy, Gdańsku, Katowicach, Kielcach, Krakowie, Lublinie, Łodzi, Olsztynie, Opolu, Poznaniu, Rzeszowie, Szczecinie, Wrocławiu i Zielonej Górze. Strukturę organizacyjną urzędów kontroli skarbowej określało Zarządzenie nr 2 Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2011 roku w sprawie statutu urzędów kontroli skarbowej. W strukturze tych urzędów funkcjonowały komórki merytoryczne (analityczno-planistyczna, kontroli podatkowej, kontroli środków publicznych, audytu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz innych źródeł zagranicznych, postępowań przygotowawczych, wywiadu skarbowego, realizacyjna) oraz komórki ogólne (kadry, szkolenia zawodowe i spraw socjalnych, informatyki, obsługi prawnej, spraw administracyjno-gospodarczych, kancelaryjno-sekretarska, księgowości) (Kulicki, 2013, s. 285).

2.1.3. Pracownicy jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej

Zadania kontroli skarbowej wykonywali inspektorzy i pracownicy kontroli skarbowej. Byli oni zatrudniani w trzech komórkach zajmujących się kontrolą przestrzegania przepisów prawa podatkowego, a mianowicie komórkach kontroli podatkowej, wywiadu skarbowego i komórkach realizacyjnych (Kulicki, 2014b, s. 430). Inspektorzy skarbowi byli powoływani przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Kierownik jednostki organizacyjnej wskazany w akcie powołania inspektora, w terminie nie dłuższym niż siedem dni od powołania, przyznawał powołanemu inspektorowi stanowisko pracy, określał wynagrodzenie i pozostałe elementy związane z wykonywaniem czynności służbowych. Zmiana stanowiska inspektora wymagała dokonania zmiany treści aktu powołania.

Ustawodawca precyzował warunki, które musieli spełniać łącznie inspektorzy kontroli skarbowej, a mianowicie obowiązyali oni (Ustawa z dnia 28 września 1991, art. 39 ust. 1):

- posiadać wyłącznie obywatelstwo polskie i korzystać z pełni praw publicznych,
- mieć nieposzlakowaną opinię i nie być osobą skazaną prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe,

- posiadać wyższe wykształcenie prawnicze, ekonomiczne lub inne wyższe wykształcenie o specjalności przydatnej do kontroli skarbowej,
- mieć zatrudnienie w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej i posiadać co najmniej pięcioletni staż pracy w organach administracji podatkowej albo trzyletnią praktykę w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej,
- złożyć egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora przed komisją powołaną przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Ponadto inspektorem mogła zostać osoba, która była zatrudniona w jednostce organizacyjnej kontroli skarbowej, jeżeli spełniała wszystkie wymienione warunki, z wyjątkiem warunku złożenia egzaminu kwalifikacyjnego na stanowisko inspektora, ale która była wpisana na listę doradców podatkowych. Ustawodawca przewidywał także możliwość powołania przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, w uzasadnionych wypadkach, na inspektora kontroli skarbowej osoby niespełniającej wskazanych warunków.

Inspektor skarbowy był odwoływany ze stanowiska przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Zachodziło to w wypadku utraty przez inspektora nieposzlakowanej opinii, przyjęcia obywatelstwa innego państwa, orzeczenia trwałej niezdolności do pracy, otrzymania negatywnej oceny kwalifikacyjnej potwierdzonej ponowną oceną negatywną oraz złożenia rezygnacji z zajmowanego stanowiska (Ustawa z dnia 28 września 1991, art. 42 ust. 1). Ponadto Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej przysługiwało prawo do odwołania inspektora kontroli ze stanowiska, jeżeli dopuścił się ciężkiego naruszenia podstawowych obowiązków (gdy jego вина była oczywista), przedłużała się jego nieobecność w pracy z powodu choroby trwającej dłużej niż rok, popełnił on w trakcie trwania umowy o pracę albo stosunku pracy przestępstwo, które uniemożliwiało dalsze zatrudnienie (gdy przestępstwo było oczywiste). Ustawa wskazywała także okoliczności wygaśnięcia stosunku pracy inspektora, do których należały: zrzeczenie się obywatelstwa polskiego, pozbawienie praw publicznych prawomocnym orzeczeniem sądu, skazanie prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe, prawomocne orzeczenie kary dyscyplinarnej wydalenia ze służby cywilnej lub wydalenia z pracy w urzędzie, upływ trzech miesięcy nieobecności w pracy z powodu tymczasowego aresztowania, śmierć.

Do dnia 30 czerwca 2002 roku inspektorzy kontroli skarbowej pełnili funkcję organu tej kontroli. Stosownie do przepisów obowiązujących od 1 lipca 2002 roku do momentu wprowadzenia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej inspektorom kontroli skarbowej przysługiwało prawo do samodzielnego prowadzenia czynności kontrolnych. Ponadto wykonywali oni czynności w zakresie audytu. Inspektorzy kontroli skarbowej byli także uprawnieni do prowadzenia postępowań przygotowawczych w trybie i na zasadach określonych w przepisach kodeksu postępowania karnego (Ustawa z dnia 6 czerwca 1997),

kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia (Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001) i kodeksu karnego skarbowego (Ustawa z dnia 10 września 1999).

Prawo do prowadzenia czynności kontrolnych przysługiwało inspektorom na zasadzie wyłączności, jednakże mogli oni część swoich uprawnień w zakresie ich przeprowadzania powierzyć pracownikom niebędącym inspektorami oraz – w wypadku uczestnictwa w czynnościach kontrolnych pracowników instytucji Unii Europejskiej – pracownikom tych instytucji. Nie dotyczyło to jednak takich czynności, jak: zarządzanie inwentaryzacji, przesłuchiwanie świadków, przesłuchiwanie kontrolowanego w charakterze strony, dokonywanie ostatecznych obliczeń należności budżetowych, a także dokonywanie oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, w sytuacji gdy powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo gdy przechowywano tam przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego (Ustawa z dnia 28 września 1991, art. 38 ust. 1).

Inspektorom, podobnie jak pozostałym pracownikom organów kontroli skarbowej, w toku realizowanych przez nich zadań przysługiwały uprawnienia do:

- legitymowania osób, w celu ustalenia ich tożsamości; szczegółowe zasady legitymowania osób regulowało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lipca 2011 roku,
- zwracania się o niezbędną pomoc do innych jednostek organizacyjnych, przedsiębiorców i organizacji społecznych, jak również zwracania się w nagłych wypadkach do każdej osoby o udzielenie doraźnej pomocy, w ramach obowiązujących przepisów prawa.

Postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe przeprowadzane przez inspektorów kontroli skarbowej dotyczyły czynów zabronionych ujawnionych w toku kontroli skarbowej i obejmowały przestępstwa oraz wykroczenia przeciwko obowiązkom podatkowym i rozliczeniom z tytułu dotacji lub subwencji, obrotowi dewizowemu i organizacji gier hazardowych. Szerokie uprawnienia wynikające z przepisów kodeksu karnego skarbowego, przysługujące finansowym organom postępowania przygotowawczego, były w odniesieniu do inspektorów skarbowych obwarowane pewnymi wyjątkami. Inspektorzy skarbowi nie byli uprawnieni (Melezini, 2012, s. 158):

- do zarządzenia zatrzymania i przymusowego doprowadzenia osoby podejrzanej, w przypadku gdy istniała uzasadniona obawa, że nie stawi się ona na wezwanie lub w inny bezprawny sposób będzie utrudniać postępowanie,
- do dokonywania osobiście zatrzymania osoby podejrzanej,
- do wykonywania czynności przymusowego doprowadzenia podejrzanego, w przypadku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa oskarżonego,

- w sprawach, o których mowa w kodeksie postępowania karnego, dotyczących osób podległych orzecznictwu sądów wojskowych.

Przysługiwało im natomiast prawo do prowadzenia dochodzeń w sprawach o przestępstwa korupcji (łapownictwa, płatnej protekcji, nadużycia funkcji publicznej) oraz naruszenia przepisów ustawy o rachunkowości (Kandut i Sędkowska, 2014, s. 607). W ostatnim przypadku prawo to odnosiło się do odpowiedzialności karnej przewidzianej w art. 77-79 ustawy o rachunkowości, czyli dotyczącej następujących sytuacji (Ustawa z dnia 29 września 1994):

- nieprowadzenia ksiąg rachunkowych, prowadzenia ich wbrew przepisom ustawy lub podawania w tych księgach nierzetelnych danych,
- niesporządzania wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych lub sporządzenia ich niezgodnie z przepisami ustawy albo umieszczania w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych,
- sporządzania przez biegłego rewidenta niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki,
- zaniechania ustawowego obowiązku: poddania sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta; udzielania informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi; składania sprawozdania finansowego do ogłoszenia; składania wymaganych ustawowo sprawozdań finansowych we właściwym rejestrze sądowym; udostępniania wspólnikom, akcjonariuszom lub członkom sprawozdania finansowego i innych dokumentów przed zgromadzeniem wspólników, walnym zgromadzeniem akcjonariuszy lub walnym zgromadzeniem członków albo zgromadzeniem przedstawicieli członków spółdzielni,
- udzielania biegłemu rewidentowi informacji, wyjaśnień, oświadczeń niezgodnych ze stanem faktycznym albo niedopuszczania biegłego rewidenta do pełnienia obowiązków,
- prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych bez spełnienia ustawowych warunków lub prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych bez spełnienia obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia.

Poza inspektorami w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej byli zatrudniani także pracownicy wywiadu skarbowego i komórek realizacyjnych (określanych również mianem komórek specjalnych) (Szustek-Janowska, 2005, s. 482-483) oraz pozostali pracownicy merytoryczni. Wywiad skarbowy został wyodrębniony od dnia 1 stycznia 1998 roku, kiedy to w wyniku nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej zostały doprecyzowane jego zadania i zakres. Do tworzenia komórek realizacyjnych od 1 lipca 2002 roku zostały natomiast zobligowane urzędy kontroli skarbowej (Beldzikowski, 2011, s. 86). Powstawa-

ły one zarówno w urzędach kontroli skarbowej, jak i w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Komórka realizacyjna w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych koordynowała i nadzorowała działania komórek realizacyjnych zlokalizowanych w urzędach kontroli skarbowej. Zadania tych komórek, podobnie jak zadania pozostałych komórek organizacyjnych urzędów kontroli skarbowej, precyzowało Zarządzenie nr 2 Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2011 roku. Stosownie do jego treści, komórka taka realizowała zadania z zakresu ujawniania i kontroli niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz zapewniania ochrony fizycznej i technicznej inspektorom i pracownikom, a za zgodą Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej także innym osobom, organom i instytucjom państwowym. Ustawodawca przyznał pracownikom komórek realizacyjnych liczne uprawnienia o szczególnym charakterze. Przysługiwało im umundurowanie służbowe i broń służbowa. Ponadto, stosownie do art. 11 a ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, mieli oni prawo do:

- zatrzymywania i przeszukiwania osób, a także przeszukiwania pomieszczeń, bagażu i ładunku w trybie i przypadkach określonych w przepisach kodeksu postępowania karnego i kodeksu karnego skarbowego (np. przeszukania w celu wykrycia lub zatrzymania osoby podejrzanej, znalezienia rzeczy mogących stanowić dowód w sprawie),
- zatrzymywania pojazdów i innych środków przewozowych w celu przeprowadzenia kontroli przewożonych towarów lub dokumentów przewozowych dotyczących tych towarów, a także badania towarów i pobierania ich próbek, oraz przeprowadzania kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobieranie próbek paliwa ze zbiornika pojazdu mechanicznego,
- przeprowadzania doprowadzenia osoby zatrzymanej ujętej lub przymusowo doprowadzanej do właściwych organów lub instytucji (Ustawa z dnia 24 maja 2013, art. 4 pkt 2 lit. a) lub konwoju osób albo mienia (Ustawa z dnia 24 maja 2013, art. 4 pkt 3),
- użycia środków przymusu bezpośredniego, na przykład w postaci technik obrony, obezwładnienia czy ataku, a także kajdanek, pałki służbowej, pojazdów służbowych (np. w celu przeciwdziałania niszczeniu mienia, wyegzekwowania wymaganego prawem zachowania zgodnie z wydanym przez uprawnionego poleceniem, pokonania biernego lub czynnego oporu) oraz użycia i wykorzystywania środków przeznaczonych do pokonywania zamknięć budowlanych i innych przeszkód, z wyłączeniem materiałów wybuchowych,
- użycia i wykorzystywania broni palnej, między innymi w celu ujęcia, udaremnienia ucieczki, w bezpośrednim pościgu.

Prawo do użycia środków przymusu bezpośredniego oraz broni przysługiwało także pracownikom wywiadu skarbowego. Inspektorom i pracownikom organów kontroli skarbowej przysługiwało prawo do stosowania środków przymusu bezpośredniego, w zakresie, w którym było to niezbędne do osiągnięcia podporządkowania poleceniom osoby uprawnionej do ich wydawania, lub odparcia zamachu na pracownika, inspektora, inną osobę, mienie i obiekty administracji skarbowej. Ustawodawca przyjął, że ich zastosowanie powinno powodować możliwie najmniejszą dolegliwość i być proporcjonalne do stopnia zagrożenia. Przewidziane były także wyłączenia ich stosowania, w tym w odniesieniu do kobiet w widocznej ciąży, osób o widocznym kalectwie lub podeszłym wieku oraz osób, których wygląd wskazywał na wiek poniżej 13 lat (Maruchin, 2011, s. 55).

W artykuł 11b ustawy o kontroli skarbowej sprecyzowano niektóre obowiązki inspektorów i pracowników organów tej kontroli, które spoczywały na nich w trakcie wykonywania zadań wynikających z treści ustawy o kontroli skarbowej. Należały do nich: poszanowanie godności człowieka oraz respektowanie innych praw i wolności obywatelskich a także wykonywanie czynności służbowych w sposób możliwie najmniej naruszający dobra osobiste i majątkowe osób i przedsiębiorców, których te czynności dotyczyły. Zatrzymanie osoby mogło być stosowane tylko wtedy, gdy pozostałe środki były bezcelowe lub okazały się nieskuteczne, jeśli natomiast zaistniała taka potrzeba, osobie zatrzymanej inspektor lub pracownik byli obowiązani zapewnić wykonanie badania lekarskiego i udzielenie pierwszej pomocy medycznej. Ponadto zatrzymywanie pojazdów mechanicznych i innych środków przewozowych mogło być dokonywane tylko przez odpowiednio umundurowanych inspektorów i pracowników znajdujących się w pobliżu oznakowanego pojazdu służbowego. Ustawa wskazywała także na liczne obowiązki nakładane na inspektorów i pracowników organów kontroli skarbowej dotyczące zasad dokumentowania czynności specjalnych (w tym sporządzania protokołów i notatek służbowych).

Pracę w komórkach wywiadu i komórkach realizacyjnych mogły podejmować tylko osoby spełniające następujące warunki:

- posiadające wyłącznie obywatelstwo polskie i korzystające z pełni praw publicznych,
- mające nieposzlakowaną opinię, które nie zostały skazane prawomocnym wyrokiem za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- posiadające co najmniej średnie wykształcenie oraz zdolność fizyczną i psychiczną do służby w formacjach uzbrojonych podległych szczególnej dyscyplinie służbowej, której gotowe były się podporządkować,
- dające rękojmię zachowania tajemnicy stosownie do wymogów określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych.

Ponadto pracowników zarówno wywiadu skarbowego, jak i komórek realizacyjnych dotyczyły takie same przepisy w zakresie:

- wyłączenia z obowiązku upowszechniania i udostępniania informacji o naborze, kandydatach zgłaszających się do naboru oraz zatrudnieniu w wyniku naboru,
- postępowania kwalifikacyjnego poprzedzającego przyjęcie do pracy,
- badań lekarskich, specjalistycznych i psychologicznych pracowników,
- czasu pracy.

Do grupy pozostałych pracowników urzędów kontroli skarbowej należeli w szczególności pełnomocnik do spraw informacji niejawnych, administrator bezpieczeństwa informacji, rzecznik dyscyplinarny, radca prawny, pracownicy kontroli wewnętrznej, pracownicy zatrudnieni na stanowiskach jednoosobowych do spraw audytu wewnętrznego, komunikacji, bezpieczeństwa i higieny pracy, a także pracownicy innych komórek wymienionych w Zarządzeniu nr 2 Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2011 roku (przykładową strukturę organizacyjną Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu zawierał § 3 Zarządzenia nr 0201.41.2014).

2.2. Postępowanie kontrolne

2.2.1. Zasady ogólne postępowania kontrolnego

W obowiązującym obecnie stanie prawnym obywatele Rzeczypospolitej Polskiej mogą podlegać licznym kontrolom wynikającym z różnych aktów prawnych (na przykład kontrole te mogą dotyczyć przestrzegania przepisów pracy czy też zgodności prowadzonej działalności z udzieloną koncesją), jednakże to w przypadku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych powstaje najczęściej kwestia spornych (Mariański i Strzelec, 2012, s. 13). Sprawdzeniu stopnia wywiązywania się ze wspomnianych obowiązków do końca lutego 2017 roku służyło między innymi prowadzenie przez organy kontroli skarbowej postępowań kontrolnych. Postępowanie to mogło być podejmowane także w celu weryfikacji prawidłowości odprowadzania niepodatkowych należności budżetu państwa i należności państwowych funduszy celowych czy też prawidłowości składanych oświadczeń majątkowych, gospodarowania środkami publicznymi, przekazywania środków własnych do budżetu Unii Europejskiej i gospodarowania mieniem państwowym oraz w odniesieniu do obrotu dewizowego.

Przewidziany ustawowo obowiązek prowadzenia przez urzędy kontroli skarbowej postępowania kontrolnego i jednocześnie kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego (w tym będącego następstwem ustalenia nieprawidłowości w toku kontroli podatkowej) przez organy podatkowe na gruncie ordynacji podatkowej powodował zjawisko dualizmu kontrolnego, który wzbudzał liczne kontrowersje i spotykał się z krytyką zarówno ze strony pracowników administracji

podatkowej, jak i podatników. Jednocześnie postępowanie kontrolne prowadzone przez urzędy kontroli skarbowej było zbliżone (co do charakteru) do kontroli podatkowej (Kowalczyk, 2013, s. 66-67). Na dualizm ten wskazywało wielu autorów, w tym także P. Stolarski, podkreślając, że zjawisko to nie tylko prowadzi do zbiegu działań różnych podmiotów w ramach tych samych procedur stosowanych w odniesieniu do konkretnego (jednego podmiotu), lecz także skutkuje różnicowaniem pozycji prawnej i faktycznej kontrolowanych na gruncie tych procedur i goździ w konstytucyjną zasadę równości i sprawiedliwości (Stolarski, 2016, s. 175).



Rysunek 6. Formy kontroli skarbowej

Źródło: Maruszewski, 2013, s. 170.

Postępowanie kontrolne było jedną z form prawnych realizacji zadań kontroli skarbowej. Do pozostałych jej form należały: wywiad skarbowy, postępowanie przygotowawcze, czynności realizacyjne oraz audyt środków Unii Europejskiej i innych środków zagranicznych. Niektórzy autorzy wymieniali także w grupie tych form kontrolę podatkową (rys. 6). Postępowanie kontrolne było formą najczęściej stosowaną w praktyce (Wójtowicz, 2011, s. 377). Ustawa nie precyzowała jego pojęcia, wskazywała natomiast na cel oraz zakres podmiotowy i przedmiotowy tego postępowania.

Postępowanie kontrolne łączyło nie tylko uprawnienia kontrolne, lecz także uprawnienia do stosowania metod i środków operacyjnych oraz techniczno-sledczych (Zacharko, 2016, s. 12). Stanowiło ono szczególną procedurę administracyjną zawierającą elementy postępowania podatkowego uregulowanego w przepisach ordynacji podatkowej oraz elementy charakterystyczne tylko dla kontroli skarbowej uregulowane w ustawie o kontroli skarbowej. Ponadto dotyczyły go także przepisy o kontroli podatkowej ujęte w ordynacji podatkowej w związku z wprowadzoną przez ustawodawcę możliwością wszczęcia tej kontroli w toku postępowania kontrolnego (Mariański, 2014, s. 80).

W postępowaniu kontrolnym stosowano zasady ogólne przewidziane dla postępowania podatkowego prowadzonego na gruncie przepisów ordynacji podatkowej. Zasady te mają charakter normatywny, obowiązują zarówno w postępowaniu przed organami podatkowymi, jak i w odpowiednim zakresie w postępowaniu sądowno-administracyjnym (Gomułowicz i Małecki, 2011, s. 420). Do pewnego stopnia są odwzorowaniem zasad ogólnego postępowania admini-

stracyjnego określonych w art. 6-16 kodeksu postępowania administracyjnego (Ustawa z dnia 14 czerwca 1960). Należą do nich zasady (Bartosiewicz i Kubacki, 2008, s. 505): praworządności, działania w sposób budzący zaufanie do organów prowadzących postępowanie, udzielania informacji i wyjaśnień, prawdy obiektywnej, przejrzystości, przekonywania, szybkości i prostoty postępowania, pisemności, dwuinstancyjności oraz jawności.

Zasada praworządności sformułowana jest w art. 120 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Mają one również swoje umocowanie w art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, według którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Stosownie do art. 121 ordynacji podatkowej organy podatkowe powinny prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie oraz udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień dotyczących przepisów prawa pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Jak wskazuje J. Kulicki, zaufanie może budzić takie działanie organu kontrolnego, które nie jest ukierunkowane wyłącznie na cel fiskalny, to znaczy w procesie wykładni prawa wykluczone jest posługiwanie się regułą *in dubio pro fisco*, czyli rozstrzygnięcia wszystkich wątpliwości na korzyść Skarbu Państwa (Kulicki, 2013, s. 505). Ponadto organ prowadzący postępowanie powinien udzielać stronie niezbędnych wyjaśnień i wskazówek zarówno w zakresie prawa materialnego, jak i procesowego (Staniszewski, 2011, s. 14). Przykładem realizacji tej zasady jest, przewidziany w art. 290 § 2 pkt 7 ordynacji podatkowej, ustawowy obowiązek umieszczenia w protokole kontroli pouczenia kontrolowanego o możliwości złożenia zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu kontroli podatkowej oraz o prawie do złożenia korekty deklaracji.

Znaczący wpływ na przebieg postępowania ma także zasada prawdy obiektywnej, wyrażona w art. 122 ordynacji podatkowej. Artykuł ten nakłada na organy podatkowe obowiązek podjęcia wszelkich działań niezbędnych dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z tą zasadą, organ prowadzący postępowanie jest zobligowany do zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całości materiału dowodowego (Melezini i Zalewski, 2013, s. 70). Zasada ta może także stanowić istotną przesłankę, w rezultacie której może dojść do uchylecia decyzji administracyjnej, nawet jeśli w toku postępowania nie zostały naruszone pozostałe przepisy ordynacji podatkowej (Filipczyk, 2013, s. 60).

Organy prowadzące postępowanie są obowiązane zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Obowiązki te nakłada na organy podatkowe zasada przejrzystości. W art. 123 § 2 ustawy zostało przewidziane odstępstwo od tej zasady. Organ może od niej odstąpić, jeśli w postępowaniu wszczętym na wniosek strony ma zostać

wydana decyzja w pełni uwzględniająca wniosek strony, a także w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego.

Zasada przekonywania stron została ujęta w art. 124 ordynacji podatkowej i stanowi, że organy prowadzące postępowanie powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy. Powinna ona skutkować tym, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonywania przez stronę decyzji bez stosowania środków przymusu (Dzwonkowski, 2016, s. 728). Organy prowadzące postępowanie są obowiązane stosownie do art. 125 § 1 ordynacji podatkowej działać w danej sprawie wnikliwie i szybko oraz posługiwać się przy tym najprostszymi środkami. Jak wskazują A. Bartosiewicz i R. Kubacki, zasada ta powinna być rozpatrywana w kontekście zasady prawdy obiektywnej, bowiem szybkość postępowania nie może mieć wpływu na wyjaśnienie stanu faktycznego, oraz zasady praworządności – czyli nie może ona pociągać za sobą naruszenia prawa podatkowego (Bartosiewicz i Kubacki, 2008, s. 524). Ustawodawca zobligował organy podatkowe do załatwiania spraw w toku postępowania w formie pisemnej (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997, art. 126). Formę taką mają na przykład decyzje, postanowienia czy zawiadomienia. Ponadto każda czynność dokonywana przez pracownika organu kontrolującego stopień wywiązywania się podatnika z obowiązków podatkowych powinna mieć formę pisemną (Zalewski i Melezini, 2015, s. 240-241).

Istotną cechą postępowań jest także ich dwuinstancyjność, która oznacza, że w sytuacji wniesienia przez stronę odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji sprawa jest rozpoznawana przez organ odwoławczy. Z zasady tej wynika normatywny nakaz ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy przez organ odwoławczy (Szymała, 2013, s. 233). Organem odwoławczym od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej byli, w okresie obowiązywania ustawy o kontroli skarbowej, właściwi dla kontrolowanego dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej (tab. 10). Zasada dwuinstancyjności odnosiła się do decyzji dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej wydanej w toku postępowania kontrolnego, w celu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku kontrolowanego oraz decyzji kończącej postępowanie kontrolne. W sytuacji gdy nie można było ustalić właściwego dyrektora Izby Skarbowej lub dyrektora Izby Celnej, odwołanie służyło do dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej właściwego ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję (Ustawa z dnia 28 września 1991, art. 26 ust. 1). Jednocześnie od decyzji wydawanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz od decyzji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz o wznowieniu postępowania wydawanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej nie przysługiwało odwołanie.

Tabela 10. Dwuinstancyjność w strukturze administracji podatkowej (stan prawny do 28 lutego 2017 roku)

PAŃSTWOWE ORGANY PODATKOWE I ORGANY KONTROLI SKARBOWEJ Z UPRAWNIENIAMI ORZECZNICZYMI		SAMORZĄDOWE ORGANY PODATKOWE	
Organ odwoławczy	Dyrektor Izby Skarbowej	Dyrektor Izby Celnej	Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
ORGAN PIERWSZEJ INSTANCJI	Naczelnik Urzędu Skarbowego	Dyrektor Izby Celnej	Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
	Dyrektor Izby Skarbowej	Naczelnik Urzędu Celnego	Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej
	Naczelnik Urzędu Skarbowego oraz	Dyrektor Izby Celnej	Minister finansów
ORGAN KONTROLI SKARBOWEJ	Naczelnik Urzędu Skarbowego do Spraw Dużych Podmiotów	Dyrektor Izby Celnej	Minister finansów
		Naczelnik Urzędu Celnego	Minister finansów
		Dyrektor Izby Skarbowej	Minister finansów
			Wójt, burmistrz (prezydent), starosta, marszałek województwa
			Samorządowe Kolegium Odwoławcze
			Samorządowe Kolegium Odwoławcze

Źródło: Teszner, 2012, s. 164.

Zasadę jawności postępowania, wyrażoną w art. 129 ordynacji podatkowej, należy rozpatrywać w powiązaniu z zasadą czynnego udziału strony w tym postępowaniu. Wyrazem tych zasad jest prawo strony do przeglądania akt sprawy oraz sporządzania z nich notatek, kopii i odpisów, w każdym stadium postępowania. Z zasadami tymi korespondują przepisy odnoszące się do tajemnicy skarbowej. Stosownie do art. 34 ustawy o kontroli skarbowej stanowiły ją informacje gromadzone i przetwarzane w ramach kontroli skarbowej. Do jej przestrzegania zobowiązani byli:

- inspektorzy i pracownicy zatrudnieni w urzędach kontroli skarbowej,
- Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej oraz inspektorzy i pracownicy zatrudnieni w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych,
- osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej,
- osoby uczestniczące w czynnościach kontrolnych na podstawie ratyfikowanych przez Polskę umów międzynarodowych oraz inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową.

Ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową jest przestępstwem indywidualnym właściwym i stosownie do art. 306 ust. 1 ordynacji podatkowej podlega karze pozbawienia wolności od miesiąca do lat pięciu (Jachimowicz, 2005, s. 88). Ponadto zasadę jawności mogą ograniczać przepisy ustawy o ochronie informacji niejawnych (Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010).

Prawo wglądu do akt sprawy nie dotyczy bowiem dokumentów zawierających informacje niejawne i dokumentów wyłączonych z akt sprawy ze względu na interes publiczny. Zasady ogólne są integralną częścią przepisów proceduralnych, ich nieprzestrzeganie lub niewłaściwe stosowanie stanowi wadę o charakterze procesowym. Może ono, w zależności od stopnia i charakteru ich naruszenia, skutkować odwołaniem od decyzji, wznowieniem postępowania, stwierdzeniem nieważności decyzji, uchyleniem lub zmianą, a także złożeniem skargi do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Wowra, 2003, s. 26).

Nieco odmienny katalog ogólnych zasad kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych prezentuje R. Blicharz. Wymienia on mianowicie następujące zasady: legalności (odpowiadającą w swej treści zasadzie praworządności), proporcjonalności (stosowany środek prawny powinien być adekwatny do sytuacji, okoliczności jej towarzyszących, w tym do wykrytych nieprawidłowości), dowolności wyboru określonego środka prawnego przez organ kontrolujący, minimalizacji uciążliwości postępowania kontrolnego w działalności kontrolowanego, wyrażania interesu publicznego oraz słuszych interesów podmiotów kontrolowanych, obiektywizmu oraz prawa kontrolowanego do informacji (Blicharz, 2013, s. 103-108).

2.2.2. Przebieg postępowania kontrolnego

Szczegółowe regulacje odnoszące się do prowadzenia postępowania kontrolnego zawierał rozdział III ustawy o kontroli skarbowej. W odniesieniu do podatków postępowanie kontrolne obejmowało: weryfikację rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania, prawidłowości obliczania i wpłacania podatków, ujawnianie i kontrolę działalności gospodarczej niezgłoszonej do opodatkowania oraz kontrolę źródeł pochodzenia majątku i przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach, a także pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Zgodnie z art. 13 tej ustawy, postępowanie kontrolne było wszczynane z urzędu. Przeprowadzono je zgodnie z planem kontroli ustalonym przez dyrektorów kontroli skarbowej, stosownie do zadań wyznaczanych przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Mogło być ono prowadzone nie tylko zgodnie z planem, lecz także w następstwie pozyskanych informacji czy przeprowadzonych analiz. Wszczęcie postępowania kontrolnego wymagało zawiadomienia kontrolowanego. Do 30 lipca 2010 roku obowiązek zawiadamiania o zamiarze wszczęcia postępowania kontrolnego nie dotyczył m.in. kontroli skarbowej w zakresie weryfikacji prawidłowości wykorzystania środków unijnych czy też budżetowych. Nowelizacja ustawy z 2010 roku znacznie rozszerzyła okoliczności występowania obowiązku uprzedzenia strony o planowanym postępowaniu w porównaniu z poprzednio obowiązującą wersją ustawy (Zalewski i Melezini, 2010b, s. 27).

W kwestiach odnoszących się do warunków tego zawiadomienia (w tym jego elementów, obowiązku wszczęcia postępowania we wskazanym w ustawie terminie od doręczenia zawiadomienia oraz wyłączeń z obowiązku przesłania zawiadomienia) ustawa o kontroli skarbowej odsyłała do odpowiednich przepisów ordynacji podatkowej. Należy przy tym dodać, że przepisy dotyczące zawiadamiania o postępowaniu kontrolnym zostały wprowadzone w życie od 1 stycznia 2009 roku. Regulacje te były tożsame z obowiązującymi w odniesieniu do kontroli podatkowej.

Postępowanie było wszczynane w dniu doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. W ramach prowadzonego postępowania organ kontroli skarbowej mógł także przeprowadzić kontrolę podatkową (Maruchin, 2011, s. 56). Jej wszczęcie następowało poprzez doręczenie upoważnienia kontrolowanemu lub w przypadku osoby prawnej – członkowi zarządu, wspólnikowi bądź innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego i prowadzenia jego spraw albo – w odniesieniu do osób zagranicznych – osobie faktycznie nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium RP. Czynności kontrolne przeprowadzano po okazaniu legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych (Glumińska-Pawlic, 2016b, s. 149). Ich wzory były zawarte w załącznikach do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2011 roku. Kontrola mogła być wszczęta także po okazaniu

legitymacji służbowych, znaków identyfikacyjnych i doręczeniu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego. W tej sytuacji upoważnienie do przeprowadzenia czynności kontrolnych doręczano nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli. Upoważnienie do jej przeprowadzenia było wydawane przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej i zawierało podstawę prawną jego wydania, informację o organie ją wydającym, datę i miejsce wydania, oznaczenie kontrolującego oraz kontrolowanego, pouczenie o jego prawach i obowiązkach, a także informacje o dacie i przewidywanym terminie zakończenia oraz zakresie kontroli.

Ustawa o kontroli skarbowej nie precyzowała czasu trwania postępowania kontrolnego, w związku z czym ujęcie w ramy czasowe tego postępowania następowało na mocy przepisów ordynacji podatkowej (Melezini, 2010, s. 26). Zastosowanie w tym przypadku miał art. 139 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a w wypadku sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Do terminów tych nie wliczano terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych ustawowo czynności (np. terminu do dostarczenia dowodu w sprawie, terminu do zajęcia stanowiska przez inny organ, terminu wyznaczonego przez organ kontrolny na usunięcie braków pisma procesowego), okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

Organ prowadzący postępowanie, w wypadku niezakończenia postępowania w terminie, był zobowiązany do powiadomienia kontrolowanego i wskazania przyczyn opóźnień oraz nowego terminu zakończenia postępowania. Kontrolowanemu, w sytuacji nieterminowego zakończenia postępowania kontrolnego, przysługiwało prawo do wniesienia ponaglenia (Dolata, 2013, s. 150). Wnoszone było ono do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (w przypadku postępowań prowadzonych przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej) i do ministra finansów (w sytuacji gdy postępowanie prowadził Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej). W odniesieniu do czasu oraz terminów zakończenia prowadzonej w trakcie postępowania kontrolnego kontroli podatkowej zastosowanie miały natomiast art. 284b ordynacji podatkowej, a także – w przypadku kontroli przedsiębiorcy – art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Ustawa z dnia 2 lipca 2004).

Na gruncie ordynacji podatkowej i ustawy o swobodzie działalności gospodarczej uregulowane zostały również kwestie związane z prawami i obowiązkami podmiotów kontrolowanych. Najistotniejszym obowiązkiem kontrolowanego było umożliwienie przeprowadzenia postępowania kontrolnego przez organ kontroli. Udaremnianie przeprowadzenia kontroli lub utrudnianie jej przeprowa-

dzenia jest penalizowane zgodnie z art. 83 kodeksu karnego skarbowego karą grzywny, której wysokość może wynieść do 720 stawek dziennych. Do czynności podlegających opisywanej karze należy na przykład odmowa okazania księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej, niszczenie lub uszkodzanie księgi lub dokumentu, czynienie ich bezużytecznymi, ukrywanie ich lub usuwanie (Wilk i Zagrodnik, 2016). Podstawowe prawa kontrolowanego nawiązywały do zasad ogólnych postępowania podatkowego. Obejmowały one w szczególności prawo do czynnego udziału w postępowaniu, zgłaszania wniosków dowodowych oraz dostępu do akt sprawy.

W postępowaniu kontrolnym organy kontroli skarbowej dysponowały rozległymi uprawnieniami, znacznie szerszymi od tych, którymi dysponują organy podatkowe (Mastalski i Fojcik-Mastalska, 2013, s. 284). Wynikały one zarówno z zapisów ordynacji podatkowej, jak i samej ustawy o kontroli skarbowej. Znaczna część tych uprawnień została opisana w poprzednim podpunkcie. W art. 13b ustawy o kontroli skarbowej przewidziana była także możliwość przeprowadzania w toku postępowania kontrolnego kontroli krzyżowej. W jej ramach inspektorzy i pracownicy organów kontroli skarbowej mogli żądać od kontrahentów kontrolowanego (z wyjątkiem osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej) przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich rzetelności i prawidłowości oraz przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanych w postaci elektronicznej, w sytuacji gdy prowadził on księgi podatkowe i przetwarzał dowody księgowe przy użyciu programów komputerowych. Czynności te wykonywane były na własny koszt kontrolowanego.

Ustawa o kontroli skarbowej regulowała również kwestie współpracy organów tej kontroli z innymi podmiotami, przy wykonywaniu ich zadań, w tym w toku prowadzonych postępowań kontrolnych. Ponadto zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy organy kontroli skarbowej współpracowały z szefem Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych w zakresie niezbędnym do realizacji jego zadań. Ustawodawca przyznawał organom kontroli skarbowej uprawnienia do nieodpłatnego korzystania z informacji zawartych w aktach spraw, rejestrach, ewidencjach i zbiorach danych, które były gromadzone przez organy administracji rządowej, samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne. W art. 7 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej ustawodawca wskazał, że przy wykonywaniu zadań w niej określonych były obowiązane współdziałać organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne. Były one zobligowane do nieodpłatnego udostępniania informacji i udzielania pomocy organom kontroli skarbowej oraz jej pracownikom. Katalog organów zobowiązanych do współpracy z organami kontroli skarbowej był stosunkowo szeroki i obejmował między innymi

ministrów kierujących działami administracji rządowej, prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, szefa Agencji Wywiadu, Komendanta Głównego Policji, szefa Służby Cywilnej, prezesa Urzędu Zamówień Publicznych. Szczegółowe zasady tej współpracy regulowało Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2011 roku. Organy kontroli skarbowej współpracowały także z instytucjami zagranicznymi, w tym odpowiedzialnymi za ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej. Współpraca ta koncentrowała się w szczególności na wymianie informacji i uczestnictwie w czynnościach kontrolnych osób uprawnionych na podstawie umów międzynarodowych ratyfikowanych przez Rzeczypospolitą Polską.

Organ kontroli skarbowej kończył postępowanie kontrolne decyzją lub wynikiem. W zakresie realizacji zobowiązań podatkowych postępowanie kończyło się decyzją w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej, w sytuacji gdy:

- ustalenia dotyczyły podatków, których określanie lub ustalanie należało do właściwości naczelników urzędów skarbowych, podatku akcyzowego oraz podatku od wydobycia niektórych kopaliny,
- ustalenia dotyczyły opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należało do właściwości naczelników urzędów skarbowych,
- w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

Decyzja wydawana przez organ kontroli skarbowej mogła mieć zróżnicowany charakter. Jak wskazują D. Zalewski i A. Melezini (2015, s. 338), mogła to być decyzja określająca lub ustalająca zobowiązanie podatkowe, zmniejszająca wysokość poniesionej straty, stwierdzająca nadpłatę podatku, określająca opłaty i niepodatkowe należności budżetu państwa, umarzająca postępowanie. Ponadto, jeśli postępowanie kontrolne dotyczyło spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej lub komandytowo-akcyjnej, a spółka ta uległa rozwiązaniu w trakcie tego postępowania, decyzja była kierowana do współników takiej spółki i miała charakter decyzji orzekającej o odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe.

Wynik kontroli sporządzano w pozostałych przypadkach, to znaczy wówczas, gdy (Kulicki, 2013, s. 427):

- ustalenia dotyczyły innych nieprawidłowości niż te, których stwierdzenie wymagało wydania decyzji, a więc: w zakresie podatków należących do właściwości samorządowych organów podatkowych, oświadczeń majątkowych, przekazywania środków do budżetu Unii Europejskiej, wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych, prywatyzacji mienia Skarbu Państwa, wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji, wykorzystywania środków, których spłatę poręczył lub gwarantował Skarb Państwa, i przestrzegania norm prawa dewizowego,

- nie stwierdzono nieprawidłowości,
- ustalenia dotyczyły spraw zakończonych decyzją organu podatkowego lub organu celnego.

W niektórych wypadkach postępowanie kontrolne mogło zostać zakończone jednocześnie decyzją i wynikiem kontroli. W praktyce dochodziło w tej sytuacji do podziału prowadzonego postępowania na dwie oddzielne i niezależne części, z odrębnymi zakresami przedmiotowymi. Podział ten nie miał jednak charakteru formalnego. Zdaniem D. Zalewskiego, mogło to wystąpić na przykład wtedy, gdy postępowanie kontrolne było prowadzone w celu sprawdzenia rzetelności rozliczenia zobowiązania podatkowego w VAT za dwa różne okresy (miesiące), a w obydwu okresach VAT był rozliczany w sposób nieprawidłowy. Ponadto kontrolowany zgadzał się jedynie częściowo z ustaleniami kontroli i w tym częściowym zakresie składał korektę deklaracji. Organ skarbowy kończył wtedy postępowanie wynikiem kontroli w zakresie ustaleń kontroli, które podatnik uznał, i decyzją w zakresie, w jakim podatnik nie zgodził się z ustaleniami kontroli (Zalewski, 2015, s. 11). Należy przy tym dodać, że przed wydaniem decyzji lub wyniku kontroli organ kontroli skarbowej wyznaczał kontrolowanemu siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Wydawana przez organ kontroli skarbowej decyzja zawierała elementy wskazane w art. 210 ordynacji podatkowej. Elementy wyniku postępowania kontrolnego precyzował natomiast art. 27 ustawy o kontroli skarbowej. Stosownie do jego treści, wynik ten zawierał: oznaczenie organu kontroli skarbowej, oznaczenie kontrolowanego, datę wydania, zakres postępowania kontrolnego, powołanie podstawy prawnej, końcowe ustalenia i wnioski oraz termin usunięcia nieprawidłowości wskazanych przez organ kontroli i podpis organu kontroli.

Kontrolowanemu, który otrzymał decyzję organu kontroli skarbowej w związku z zakończeniem postępowania kontrolnego, przysługiwało prawo do złożenia odwołania w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Wymagania formalne, jakie musiało spełniać odwołanie od decyzji organów kontroli skarbowej, wskazywał art. 222 ordynacji podatkowej, stosownie do którego odwołanie powinno było zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wymieniać dowody uzasadniające to żądanie. Kluczową rolę odgrywało w wypadku tych wymogów sformułowanie zarzutów przeciw decyzji, które mogły dotyczyć zarówno prawa materialnego, jak i procesowego (np. mogły dotyczyć naruszenia zasad prowadzenia postępowania kontrolnego). W odróżnieniu od wskazania zarzutów przeciw decyzji, wniesienie dowodów miało charakter fakultatywny. Powołanie się bowiem w odwołaniu na dowody nie zwalniało organu odwoławczego od ustalenia stanu faktycznego, zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, przez przeprowadzenie w toku postępowania odwoławczego innych dowodów niż tylko te wskazane w odwołaniu

(Bucholski i Mikos-Sitek, 2014, s. 19). Jednocześnie, jak orzekł Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w swoim wyroku, skarżący, który powoływał się na istnienie dowodów mających świadczyć o tym, że stan faktyczny jest inny niż ustalony przez organ podatkowy, powinien był te dowody przedłożyć. Zaniechanie ich przedłożenia mogło skutkować uznaniem przez organ odwoławczy, że okoliczności podnoszone przez skarżącego nie zostały udowodnione (Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 marca 2009).

Jeśli kontrolowany nie skorzystał z odwołania od decyzji, przysługiwały mu nadzwyczajne środki umożliwiające wzruszenie decyzji ostatecznej, do których należały: wznowienie postępowania, uchylenie bądź zmiana decyzji oraz stwierdzenie nieważności decyzji. Złożenie wniosku przez kontrolowanego wszczyślało procedury ekstraordynaryjne, do których odnosiły się odpowiednio: w wypadku wniosku o wznowienie postępowania – art. 240-246 ordynacji podatkowej, wniosku o uchylenie bądź zmianę decyzji ostatecznej – art. 253-256 ordynacji podatkowej, oraz wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji – art. 247-252 ordynacji podatkowej. W uzasadnionych wypadkach środki te mogły być również zastosowane z urzędu, czyli bez wniosku strony.

W sytuacji wydania decyzji przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz decyzji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz decyzji o wznowieniu postępowania przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub dyrektora urzędu kontroli skarbowej kontrolowanemu przysługiwało prawo do złożenia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Organem właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji był wtedy organ, który tę decyzję wydał, czyli Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej lub dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej był także właściwy do wszczynania z urzędu postępowania w kwestii stwierdzenia nieważności decyzji, w razie gdy decyzję ostateczną wydał urząd kontroli skarbowej.

Po wyczerpaniu środków zaskarżenia, takich jak zażalenie, odwołanie lub wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy, kontrolowanemu przysługiwało prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (Bernat, 2014, s. 195). Skarga ta była wnoszona zgodnie z art. 52 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002). W odniesieniu do wyniku kontroli nie miały zastosowania wskazane środki odwoławcze. Jeśli natomiast wynik ten wywoływał dla kontrolowanego bezpośrednie skutki prawne, podlegał on kontroli sądów administracyjnych stosownie do właściwości tych sądów przewidzianej na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi i również mógł stanowić podstawę zaskarżenia.

2.3. Wywiad skarbowy jako szczególna forma prawna realizacji zadań kontroli skarbowej

Instytucja wywiadu skarbowego została uregulowana po raz pierwszy w ustawie o kontroli skarbowej z 1991 roku. Powołany wówczas wywiad skarbowy nie zaistniał jednak organizacyjnie (Wójcik, 2011, s. 217). Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw z dnia 7 listopada 1996 roku uzupełniła zakres wywiadu skarbowego i realizowanych w jego ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych (Ustawa z dnia 7 listopada 1996). Jak podkreślają D. Zalewski i A. Melezini (2015, s. 457), celem utworzenia wywiadu skarbowego było dążenie do zwiększenia skuteczności kontroli skarbowej poprzez wyposażenie jej w instrumenty prawne o charakterze niejawnym.

Funkcjonowanie komórek wywiadu skarbowego odnosiło się wyłącznie do wybranych obszarów kontroli skarbowej. Stosownie do art. 36 ustawy o kontroli skarbowej, wywiad ten był jednostką powołaną w celu wspomagania kontroli skarbowej, a przeprowadzanie czynności wywiadu skarbowego polegało na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli skarbowej w celu wykonywania następujących zadań:

- 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,
- ujawniania i kontroli niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- zapobiegania i wykrywania naruszeń krajowych przepisów celnych oraz ścigania naruszeń krajowych lub unijnych przepisów celnych,
- kontroli oświadczeń o stanie majątkowym osób – zobowiązanych do ich składania – zatrudnionych lub pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych administracji celnej, podatkowej oraz kontroli skarbowej podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w tym w urzędzie obsługującym tego ministra,
- zapobiegania i ujawniania przestępstw korupcji (łapownictwa, płatnej protekcji, nadużycia funkcji publicznej) popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych;
- badania rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego.

Ponadto do zakresu przedmiotowego wywiadu skarbowego należały czynności polegające na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i wykorzystywaniu informacji o podmiotach, co do których zachodziło uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego polegającego na urządzaniu lub prowadzeniu gry losowej, gry na automatach lub zakładu wzajemnego wbrew obowiązującym w tym zakresie przepisom lub warunkom koncesji albo zezwolenia w celu współdziałania ze Służbą Celną w zakresie zwalczania tego rodzaju przestępstw skarbowych.

Czynności wywiadu skarbowego miały więc prowadzić do zgromadzenia materiału dowodowego, który stanowiłby podstawę do wszczęcia postępowania kontrolnego wobec określonego podmiotu lub który pełniłby funkcję materiału uzupełniającego materiał dowodowy w toczącym się postępowaniu kontrolnym (Matysiak, 2008, s. 109). Stosowanie przez wywiad szeregu środków technicznych służyło ochronie interesu finansowego państwa oraz obywateli, w których wymierzone były skutki popełnianych przestępstw, oraz zapewnianiu bezpieczeństwa ekonomicznego (Melezini, 2012, s. 111). Środki techniczne były stosowane przez pracowników wyznaczonych do ich wykonywania, spełniających określone prawem wymogi i określanych mianem pracowników wywiadu skarbowego. Przy wykonywaniu czynności służbowych pracownicy wywiadu byli wyposażeni w odpowiedni ubiór, sprzęt i legitymację służbową. Ponadto, wykonując czynności operacyjno-rozpoznawcze, mogli się posługiwać dokumentami, które uniemożliwiały ustalenie danych ich identyfikujących oraz środków, które wykorzystywali (Kowalczyk, 2010, s. 196).

Wywiad skarbowy realizował swoje zadania w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, jak i metod nieoperacyjnych (Kulicki, 2014a, s. 292). Czynności operacyjno-rozpoznawcze umożliwiały uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób tajny i poufny (Kowalczyk, 2007, s. 112). Pełniły one funkcję informacyjną, profilaktyczną i dowodową. Ustawa o kontroli skarbowej wyróżniała następujące metody prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych: obserwację i rejestrację przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom, kontrolę operacyjną, niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi. W grupie metod nieoperacyjnych stosowanych przez wywiad skarbowy wymienia się (Kulicki, 2014a, s. 292-293):

- dostęp do danych telekomunikacyjnych,
- dostęp do danych identyfikujących podmiot korzystający z usług pocztowych,
- dostęp do informacji uzyskanych przez inne organy (instytucje, służby) w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych,
- dostęp do informacji znajdujących się w krajowym Centrum Informacji Kryminalnych,
- dostęp do informacji z baz danych będących w posiadaniu innych instytucji.

Pracownikom wywiadu skarbowego zostało przyznane prawo do obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom (Ustawa z dnia 28 września 1991, art. 36aa). Jak wskazuje K. Sulima, w orzecznictwie sądów administracyjnych dominował pogląd, że miejsce publiczne należy interpretować z punktu widzenia jego ogólnej dostępności dla ogółu społeczeństwa. Jednocześnie pracownikom wywiadu skarbowego nie przysługiwało prawo stosowania środków technicznych w miejscach niepublicznych (Sulima, 2015, s. 26). Działania wywiadu skarbowego w omawianym zakresie i z wykorzystaniem wskazanych środków mogły być podejmowane wyłącznie w toku czynności realizowanych dla ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalenia dowodów przestępstw korupcji (łapownictwa, płatnej protekcji, nadużycia funkcji publicznej), a także naruszeń krajowych lub unijnych przepisów celnych. Na pracowników wywiadu skarbowego nakładano obowiązek ich stosowania w sposób możliwie najmniej naruszający dobra osoby, wobec której zostały podjęte. Osoba ta, stosownie do art. 36aa ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej, miała prawo do złożenia zażalenia do Prokuratora Generalnego, w ciągu 7 dni od dnia powzięcia wiadomości o ich stosowaniu.

Kontrola operacyjna stanowiła szczególną formę czynności operacyjno-rozpoznawczych prowadzonych przez wywiad skarbowy. W Polsce mogą ją stosować także Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencja Wywiadu, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Straż Graniczna, Żandarmeria Wojskowa, Służba Kontrwywiadu i Służba Wywiadu Wojskowego (Kosmaty, 2011, s. 47). Kontrolę operacyjną wywiad skarbowy stosował na zasadzie subsydiarności, co oznaczało, że mogła być ona prowadzona wtedy, gdy pozostałe środki okazały się bezskuteczne lub nieprzydatne (Bożek, Czuryk, Karpiuk i Kostrubiec, 2014, s. 126).

Możliwości jej zarządzenia i czas prowadzenia na gruncie ustawy o kontroli skarbowej były ograniczone ustawowo. Zarządzano ją na okres nie dłuższy niż trzy miesiące. Okres ten mógł zostać jednorazowo przedłużony o kolejne trzy miesiące, jeśli nie ustały przyczyny zarządzenia kontroli operacyjnej. Ponadto możliwe było jej przedłużenie na kolejne okresy (łącznie ich długość nie mogła jednak przekroczyć 12 miesięcy), jeśli w jej toku pojawiły się nowe okoliczności istotne dla wykrycia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego albo ustalenia sprawców i uzyskania dowodów takich przestępstw. Postanowienie o jej zarządzeniu wydawał Sąd Okręgowy w Warszawie, na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej złożony wraz z materiałami uzasadniającymi potrzebę zastosowania kontroli operacyjnej, po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego. Przedmiotowy wniosek zawierał: numer sprawy oraz ewentualnie kryptonim, opis przestępstwa (w tym w miarę możliwości jego kwalifikację prawną), opis okoliczności uzasadniających potrzebę zarządzenia kontroli operacyjnej, ze wskazaniem stwierdzonej bezskuteczności lub

nieprzydatności innych środków, dane osoby lub inne dane pozwalające na jednoczesne określenie podmiotu lub przedmiotu kontroli, a także miejsce, sposób, cel, czas i zakres tej kontroli.

Jeżeli zachodziła uzasadniona obawa utraty informacji lub zatarcia dowodów przestępstwa, kontrola operacyjna mogła zostać zarządzona przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, po uzyskaniu pisemnej zgody Prokuratora Generalnego. Jednocześnie w tym wypadku wymagano złożenia wniosku do sądu w celu wydania postanowienia. Brak wydania tego postanowienia w terminie pięciu dni od dnia zarządzenia kontroli operacyjnej skutkowało jej wstrzymaniem i wydaniem przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej niezwłocznego protokolarnego, komisyjnego zniszczenia materiałów zgromadzonych w wyniku jej stosowania.

Kontrola operacyjna mogła być realizowana wyłącznie w celu wykrywania, ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalenia dowodów następujących kategorii przestępstw:

- skarbowych, jeżeli wartość przedmiotu czynu lub uszczuplenie należności publicznoprawnej przekraczały w dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- skarbowych, które polegały na prowadzeniu lub urządzaniu wbrew przepisom ustawy lub warunkom koncesji lub zezwolenia gry losowej, gry na automacie lub zakładu wzajemnego,
- przeciwko obrotowi gospodarczemu, które spowodowały szkodę majątkową, której wysokość przekraczała w dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- przeciwko mieniu, jeżeli wartość mienia przekraczała w dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- przyjmowania lub wręczania korzyści majątkowej w związku z pełnioną funkcją publiczną lub funkcją związaną ze szczególną odpowiedzialnością,
- ściąganych na mocy umów międzynarodowych ratyfikowanych za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, określonych w polskiej ustawie karnej.

Stosownie do art. 36c ust. 4, kontrola operacyjna była prowadzona w sposób niejawny i obejmowała czynności:

- uzyskiwania i utrwalania obrazu lub dźwięku osób z pomieszczeń, środków transportu lub miejsc innych niż miejsca publiczne,
- uzyskiwania i utrwalania treści rozmów prowadzonych przy użyciu środków technicznych, w tym z wykorzystaniem sieci telekomunikacyjnych,
- uzyskiwania i utrwalania danych zawartych w informatycznych nośnikach danych, telekomunikacyjnych urządzeniach końcowych, systemach informatycznych i teleinformatycznych,

- uzyskiwania i utrwalania treści korespondencji, w tym korespondencji prowadzonej za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- uzyskiwania dostępu do przesyłek i kontroli ich zawartości.

Ustawodawca przewidział szczególne zasady dokumentowania kontroli operacyjnej. Sprecyzowane zostały one w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 21 marca 2012 roku. Rozporządzenie to wskazywało także warunki przechowywania i przekazywania wniosków i postanowień oraz przechowywania, przekazywania, przetwarzania i niszczenia materiałów uzyskanych podczas stosowania tej kontroli, oraz wzory stosowanych druków i rejestrów.

Formę czynności operacyjno-rozpoznawczych stanowiło także niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa i obrotu nimi. Czynności te mogły być przeprowadzane pod warunkiem bezskuteczności lub nieprzydatności pozostałych środków. Ponadto mogły zostać wykorzystane jedynie wtedy, gdy nie stwarzały zagrożenia dla życia lub zdrowia ludzkiego. Opisywana forma czynności operacyjno-rozpoznawczych była zarządzana przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. W tym wypadku nie wymagano, w odróżnieniu od kontroli operacyjnej, zgody Sądu Okręgowego w Warszawie ani Prokuratora Generalnego. Prokurator Generalny był jednak zawiadamiany o ich zarządzeniu i był na bieżąco informowany o wynikach prowadzonych czynności. Jednocześnie przysługiwało mu prawo do nakazania zaniechania tych czynności.

Niejawne nadzorowanie mogło zostać zarządzone wyłącznie wtedy, gdy istniał związek pomiędzy koniecznością jego zastosowania a celem wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania, a także utrwalenia dowodów następujących przestępstw (Zalewski i Melezini, 2015, s. 240-241):

- skarbowych, jeżeli wartość przedmiotu czynu lub uszczuplenie należności publicznoprawnej przekraczały w dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- skarbowych, które polegały na urzędzaniu lub prowadzeniu wbrew przepisom ustawy lub warunkom koncesji bądź zezwolenia gry losowej, gry na automacie lub zakładów wzajemnych,
- przeciwko obrotowi gospodarczemu, które spowodowały szkodę majątkową, której wysokość przekraczała w dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- przeciwko mieniu, jeżeli wartość mienia przekraczała w dacie popełnienia czynu zabronionego pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie odrębnych przepisów,
- przyjmowania lub wręczania korzyści majątkowej w związku z pełnioną funkcją publiczną lub funkcją związaną ze szczególną odpowiedzialnością,

- ściganych na mocy umów i porozumień międzynarodowych,
- naruszających krajowe lub unijne przepisy celne.

Szczegółowe regulacje dotyczące procedur przeprowadzania i dokumentowania przez wywiad skarbowy omawianej formy czynności operacyjno-rozpoznawczych, a także wzory stosowanych w przypadku ich realizacji dokumentów i rejestrów zawierało Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2007 roku. Stosownie do § 2 tego rozporządzenia, czynności niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania, przechowywania i obrotu przedmiotami przestępstwa obejmowały obserwowanie: przesyłek (w sytuacji gdy zachodziło uzasadnione przypuszczenie, że zawierały przedmioty przestępstwa), nieruchomości lub przedmiotów ruchomych, w tym pojazdów (jeśli zachodziło uzasadnione przypuszczenie, że są wykorzystywane do przemieszczania, przechowywania, wytwarzania przedmiotów przestępstwa lub obrotu nimi), osób (jeśli zachodziło uzasadnione przypuszczenie, że mogą przemieszczać, przechowywać, wytwarzać przedmioty przestępstwa lub dokonywać obrotu nimi).

W toku analizowanych czynności pracownicy wywiadu skarbowego byli uprawnieni do otwierania przesyłek w celu sprawdzenia ich zawartości, oznakowania, a także w celu usunięcia przedmiotów przestępstwa, zastąpienia ich innymi przedmiotami, bądź w celu ujawnienia śladów kryminalistycznych. W rozporządzeniu przewidziana była także możliwość pobierania próbek zawartości przesyłki do badań właściwości fizykochemicznych, innych cech identyfikacyjnych, a także w celu stwierdzenia, czy prowadzenie czynności nie stworzy zagrożenia dla życia lub zdrowia ludzkiego.

W ramach czynności wywiadu skarbowego pracownicy tego wywiadu mogli uzyskiwać i przetwarzać bez wiedzy i zgody osoby, której dotyczą, dane przekazu telekomunikacyjnego, przesyłki pocztowej albo przekazu w ramach usługi świadczonej drogą elektroniczną. Ustawodawca ograniczył cel udostępniania omawianych danych do zapobiegania lub wykrywania przestępstw skarbowych lub przestępstw korupcji (łapownictwa, płatnej protekcji, nadużycia funkcji publicznej) popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, a także naruszeń krajowych lub unijnych przepisów celnych przez wykonywanie nadzoru transgranicznego osób, miejsc, środków transportu i towarów oraz dostawy kontrolowanej.

Należy jednakże wspomnieć, że omawiane przepisy były wielokrotnie nowelizowane, w tym w następstwie wyroków Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdzał ich niekonstytucyjność. Na przykład regulacje obowiązujące przed nowelizacją z dnia 15 stycznia 2016 roku nie przewidywały w opinii Trybunału Konstytucyjnego należytej kontroli udostępniania danych, co wiązało się ze znacznym ryzykiem nadużyć (Brzeziński, Opaliński i Rogalski, 2016, s. 157). Nowelizacja ta miała więc na celu dostosowanie systemu prawa do wyroku

Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 lipca 2014 roku. W wyroku tym wskazano na potrzebę dookreślenia sposobu wkraczania w sferę prywatną jednostki, w tym konieczność doprecyzowania przedmiotowych przesłanek podejmowania czynności niejawnych, zamkniętego rodzajowo katalogu środków i metod działania, maksymalnego czasu prowadzenia czynności niejawnych, zakresu wykorzystania danych pozyskanych w sposób niejawny i procedur zarządzania omawianych czynności (*Uzasadnienie do poselskiego projektu*, 2015, s. 2-5).

Stosownie do art. 36b ustawy o kontroli skarbowej, przedsiębiorca telekomunikacyjny udostępniał nieodpłatnie dane określone w art. 180c i 180d prawa telekomunikacyjnego (Ustawa z dnia 16 lipca 2004), czyli dane niezbędne do ustalenia zakończenia sieci, telekomunikacyjnego urządzenia końcowego, użytkownika końcowego, który inicjował połączenie oraz do którego kierowane było połączenie. Zobowiązany był także do przekazania następujących informacji: daty i godziny połączenia oraz czasu jego trwania, rodzaju połączenia i lokalizacji telekomunikacyjnego urządzenia końcowego. Zakres danych niezbędnych do ustalenia zakończenia sieci, telekomunikacyjnego urządzenia końcowego, użytkownika końcowego, inicjującego połączenie określało Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 28 grudnia 2009 roku.

Ponadto przedsiębiorca telekomunikacyjny był także zobowiązany do udostępniania przetworzonych przez siebie danych związanych ze świadczoną usługą, w tym danych:

- transmisyjnych (czyli danych przetwarzanych dla celów przekazywania komunikatów w sieciach telekomunikacyjnych lub naliczania opłat za usługi telekomunikacyjne, uwzględniających dane lokalizacyjne, które oznaczają wszelkie dane przetwarzane w sieci telekomunikacyjnej lub w ramach usług telekomunikacyjnych wskazujące położenie geograficzne urządzenia końcowego użytkownika),
- dostępnych danych lokalizacyjnych wykraczających poza dane niezbędne do transmisji komunikatu lub wystawienia rachunku,
- o próbach uzyskania połączenia między zakończeniami sieci, w tym o nieudanych próbach połączeń.

Do udostępniania danych zostali także zobowiązani operator pocztowy i usługodawca świadczący usługi drogą elektroniczną. Od pierwszego z nich wywiad skarbowy uzyskiwał dane określone w art. 82 ust. 1 pkt 1 prawa pocztowego (Ustawa z dnia 23 listopada 2012). Regulacje te odnosiły się do danych o operatorze pocztowym, świadczonych usługach pocztowych oraz do informacji umożliwiających identyfikację osób korzystających z tych usług. W wypadku usługodawcy świadczącego usługi drogą elektroniczną obowiązek udostępniania dotyczył danych wskazanych w art. 18 ust. 1-5 ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Ustawa z dnia 18 lipca 2002). Obejmowały one:

- dane osobowe usługobiorcy niezbędne do nawiązania, ukształtowania treści, zmiany lub rozwiązania stosunku prawnego między nim a usługodawcą (w tym dotyczące imienia i nazwiska, numeru ewidencyjnego PESEL, adresu zamieszkania, adresu elektronicznego),
- inne dane niezbędne ze względu na właściwość świadczonej usługi lub sposób jej rozliczenia,
- inne dane dotyczące usługobiorcy, które nie są niezbędne do świadczenia usługi drogą elektroniczną, przekazane za zgodą usługobiorcy,
- tzw. dane eksploatacyjne, w tym oznaczenia identyfikujące usługobiorcę, oznaczenia identyfikujące zakończenie sieci telekomunikacyjnej lub system teleinformatyczny, z którego korzystał usługobiorca, informacje o rozpoczęciu, zakończeniu oraz zakresie każdorazowego korzystania z usługi świadczonej drogą elektroniczną, informacje o skorzystaniu przez usługobiorcę z usług świadczonych drogą elektroniczną.

Udostępnienie omawianych danych następowało na pisemny wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, pracownika wywiadu skarbowego posiadającego pisemne upoważnienie Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej do występowania w jego imieniu o udostępnienie danych, a także za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej pracownikowi wywiadu skarbowego posiadającemu pisemne upoważnienie. Mogło ono nastąpić za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej, w przypadku gdy sieć ta pozwalała na identyfikację pracownika wywiadu skarbowego uzyskującego dane, rodzaju tych danych oraz czasu, w którym zostały uzyskane, oraz zapewniała zabezpieczenie techniczne i organizacyjne uniemożliwiające osobie nieuprawnionej dostęp do danych. Wniosek o udostępnienie przedmiotowych danych nie wymagał uzasadnienia. Ponadto podmiotowi, do którego został skierowany, nie przysługiwało prawo do odmowy udostępnienia danych. Koszty związane z udostępnianiem danych ponosił podmiot prowadzący działalność telekomunikacyjną i operator świadczący usługi pocztowe lub elektroniczne.

Na Generalnym Inspektorze Kontroli Skarbowej ciążył obowiązek prowadzenia rejestrów wystąpień o uzyskanie danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych. Rejestry te były prowadzone w formie elektronicznej i zawierały informacje pozwalające na identyfikację jednostki organizacyjnej wywiadu skarbowego i jej pracownika uzyskujących dane, cel ich uzyskania, rodzaj oraz informację, kiedy zostały one uzyskane. Ponadto przy ich prowadzeniu uwzględniano przepisy o ochronie informacji niejawnych (czyli takich, których stosowanie do art. 1 ust. 1 Ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 roku o ochronie informacji niejawnych, nieuprawnione ujawnienie spowodowałoby lub mogłoby spowodować szkody dla Rzeczypospolitej Polskiej albo byłoby z punktu widzenia jej interesów niekorzystne).

W art. 36ba ustawy o kontroli skarbowej uregulowano kwestie kontroli sądowej nad uzyskiwaniem danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych. Omawiany przepis wprowadzony został od 7 lutego 2016 roku (Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 o zmianie ustawy o policji). Przedmiotową kontrolę sprawował Sąd Okręgowy w Warszawie. W okresach półrocznych otrzymywał on od Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej sprawozdania, których treść uwzględniała liczbę przypadków pozyskania danych telekomunikacyjnych, pocztowych lub internetowych oraz kwalifikacje prawne czynów (przestępstw), w związku z którymi wystosowano wnioski o udostępnienie danych (określenie przestępstw, w związku z którymi pozyskiwano te dane, miało przed nowelizacją niewystarczająco precyzyjny charakter, np. przestępstwa godzące w podstawy ekonomiczne państwa). Sąd Okręgowy w Warszawie informował Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej o wynikach kontroli w ciągu 30 dni od jej zakończenia.

Poza przepisami odnoszącymi się do wzmocnionego nadzoru sądowego nad omawianymi czynnościami wywiadu skarbowego Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 roku o zmianie ustawy o policji uzupełniła ustawę o kontroli skarbowej o art. 36bb. Stosownie do jego treści, wywiad skarbowy uzyskał uprawnienia do uzyskiwania i przetwarzania bez wiedzy i zgody danej osoby następujących danych przekazu telekomunikacyjnego:

- wynikających z elektronicznego wykazu abonentów, użytkowników lub zakończeń sieci (w tym danych uzyskiwanych przy zawarciu umowy),
- dotyczących użytkownika będącego osobą fizyczną (między innymi jego nazwisk i imion, imion rodziców, miejsca i daty urodzenia, adresu miejsca zamieszkania i adresu korespondencyjnego, numeru ewidencyjnego PESEL),
- objętych tajemnicą telekomunikacyjną (zbieranych, utrwalanych, przechowywanych, opracowywanych, zmienianych, usuwanych lub udostępnianych tylko wówczas, gdy czynności te dotyczyły usługi świadczonej użytkownikowi lub były niezbędne do jej wykonania),
- w przypadku użytkownika niebędącego osobą fizyczną – numeru zakończenia sieci oraz siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej, firmy lub nazwy i formy organizacyjnej tego użytkownika,
- w przypadku stacjonarnej publicznej sieci telekomunikacyjnej – dodatkowo nazwy miejscowości oraz ulicy, przy której znajdowało się zakończenie sieci, udostępnianej użytkownikowi.

W związku z niejawnym charakterem danych pozyskiwanych przez wywiad skarbowy ustawodawca wprowadził szczegółowe regulacje dotyczące zasad postępowania ze zgromadzonymi materiałami w toku realizowanych czynności. Odnosiły się one do podmiotów, którym przekazywane były materiały zebrane przez wywiad skarbowy, podmiotów decydujących o sposobie ich wykorzystania, zakresu ich wykorzystania, procedury podejmowania decyzji o sposobie ich

wykorzystania i procedury postępowania z tymi materiałami. Regulacje te odnosiły się do materiałów zebranych zarówno w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych, jak i metod nieoperacyjnych. W artykule 36d ustawodawca wskazał dwie kategorie materiałów gromadzonych przez wywiad skarbowy: materiały zawierające informacje mające znaczenie dla postępowania kontrolnego oraz zawierające dowody pozwalające na jego wszczęcie bądź mające znaczenie dla postępowania w sprawie o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Pierwsze przekazywano właściwemu miejscowo organowi kontroli skarbowej, z ewentualnym wnioskiem o wszczęcie postępowania. Materiały należące do drugiej kategorii Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej przekazywał Prokuratorowi Generalnemu.

Odmienne procedury odnosiły się do materiału zgromadzonego w toku kontroli operacyjnej. W przedmiotowym zakresie ustawodawca uwzględnił regulacje mające na celu ochronę tajemnicy zawodowej i informacji objętych zakazami zawodowymi. Jeśli zebrane w toku kontroli operacyjnej materiały zawierały informacje objęte tajemnicą zawodową adwokata, radcy prawnego, który udzielał pomocy prawnej zatrzymanemu, lub tajemnicą duchownego co do faktów, o których wiedzę pozyskał w trakcie spowiedzi, podlegały niezwłocznemu, komisyjnemu i protokolarnemu zniszczeniu (Chmaj, 2015, s. 14). Jeśli materiały te zawierały informacje objęte tajemnicą zawodową mediatora, dziennikarza lub innych osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuratury Generalnej, podlegały one przekazaniu Prokuratorowi Generalnemu, który kierował je niezwłocznie po otrzymaniu do sądu. Wyjątek w tej kwestii stanowiły materiały dotyczące niektórych przestępstw, w tym na przykład przestępstw eksterminacji, przeciwko ludzkości, zastosowania środków masowej zagłady, zamachu na osoby, zastosowania środków walki zakazanych przez prawo międzynarodowe, zamachu stanu, szpiegostwa czy zamachu terrorystycznego.

Sąd na wniosek Prokuratora Generalnego stwierdzał, czy otrzymane materiały zawierały informacje naruszające tajemnicę zawodową, a następnie wydawał postanowienie o dopuszczeniu materiałów do wykorzystania w postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, jeśli było to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie mogła być ustalona na podstawie innego dowodu. Ponadto zarządzał on także zniszczenie materiałów, których wykorzystanie w przedmiotowej sprawie było niedopuszczalne.

Ustawodawca odniósł się na gruncie ustawy o kontroli skarbowej nie tylko do kwestii wykorzystywania i udostępniania materiałów, ale także informacji pozyskanych w toku realizacji czynności wywiadu skarbowego. Odniesienie to zawierał art. 36e ustawy o kontroli skarbowej dotyczący informacji uzyskanych w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych lub czynności pozyskiwania

danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych. Informacje te mogły być wykorzystywane przez organy oraz jednostki kontroli skarbowej dla celów postępowania kontrolnego prowadzonego w stosunku do osoby, wobec której prowadzono czynności wywiadu skarbowego lub postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe.

W treści ustawy zawarto ograniczony katalog podmiotów innych niż organy i jednostki organizacyjne kontroli skarbowej, którym mogły zostać udostępnione informacje zebrane przez wywiad skarbowy (Kulicki, 2013, s. 723). Były nimi:

- organy podatkowe i celne,
- sądy i prokuratorzy (w związku z toczącym się postępowaniem),
- podmioty uprawnione do prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych (w tym: Policja, Straż Graniczna, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencja Wywiadu, Centralne Biuro Antykorupcyjne, Służba Kontrwywiadu Wojskowego, Służba Wywiadu Wojskowego),
- inne podmioty na szczególnych zasadach.

W ramach ostatniej z wymienionych grup podmiotów ustawodawca wskazał organy i instytucje państw obcych. Informacje udostępniane były tym podmiotom w zakresie i na zasadach wynikających z zawartych umów i porozumień międzynarodowych. Na przykład w odniesieniu do informacji udostępnianych organom ścigania państw członkowskich Unii Europejskiej zastosowanie miały przepisy ustawy z dnia 16 września 2011 roku. Stosownie do jej treści możliwa była wymiana tych informacji na wniosek lub z urzędu, jeżeli istniało uzasadnione przypuszczenie, że informacje te przyczynią się do wykrycia i zatrzymania sprawców przestępstw, przestępstw skarbowych lub zapobieżenia przestępstwu na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej (Ustawa z dnia 16 września 2011, art. 11 ust. 1).

Wywiad skarbowy współdziałał z trzema grupami podmiotów, czyli organami, służbami i instytucjami państwowymi uprawnionymi do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych, właściwymi organami i instytucjami państw członkowskich Unii Europejskiej (w tym: Europol, Interpol czy Europejskim Urzędem ds. zwalczania Korupcji – OLAF) oraz innymi organami w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Wywiad skarbowy był także uprawniony do wykorzystywania i przetwarzania danych o osobie, w tym również w formie zapisu elektronicznego, przekazywanych przez uprawnione organy, służby i instytucje państwowe, a uzyskanych w wyniku wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych. Warunki, tryb i zakres przekazywanych informacji pozyskanych w toku czynności operacyjno-rozpoznawczych określało Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2004 roku. Informacje te obejmowały między innymi: dane o osobie, w tym dane personalne (na przykład nazwisko i imiona, data i miejsce urodzenia, adres miejsca pobytu stałego, wykształcenie), inne dane identyfikacyjne pozwalające

na określenie tożsamości osoby, a w szczególności zdjęcia i opisy wizerunku, cechy i znaki szczególne, pseudonimy, a także dane określające stosunki rodzinne i majątkowe, zawód i źródła dochodu.

Organom kontroli skarbowej przysługiwały szerokie uprawnienia dotyczące dostępu do danych osobowych będących w dyspozycji innych podmiotów. Uprawnione one były do korzystania z informacji kryminalnej zgromadzonej w Krajowym Centrum Informacji Kryminalnych, a także do uzyskiwania, gromadzenia i przetwarzania informacji i danych osobowych ze zbiorów danych prowadzonych przez organy władzy publicznej (w tym z danych Krajowego Rejestru Karnego oraz Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności). Stosownie do art. 4 pkt 1 Ustawy z dnia 6 lipca 2001 roku o gromadzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu informacji kryminalnych, w informacji kryminalnej Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych gromadzone są dane (takie jak kwalifikacja prawna czynu i rodzaj popełnionego przestępstwa, data i miejsce jego popełnienia czy też informacje o osobach, przeciwko którym było prowadzone postępowanie) dotyczące spraw będących przedmiotem czynności operacyjno-rozpoznawczych, wszczętego lub zakończonego postępowania karnego, w tym postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe. Ponadto organom skarbowym były udostępniane dane dotyczące innych postępowań lub czynności prowadzonych na podstawie obowiązujących przepisów prawnych przez podmioty określone w art. 19 i 20 tej ustawy (między innymi prokuraturę, CBA, organy podatkowe, Komisję Nadzoru Finansowego), które są istotne z punktu widzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych lub postępowania karnego.

Przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych wywiad skarbowy mógł korzystać z pomocy tzw. informatorów, czyli osób niebędących pracownikami jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej. Zasady tej współpracy regulował art. 36i ustawy o kontroli skarbowej. Należy podkreślić, że dane osobowe tego typu współpracowników były tajne i zabronione było ich ujawnianie (Matysiak, 2008, s. 122). Jednocześnie na wniosek Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego minister właściwy do spraw finansów publicznych był obowiązany ujawnić te dane, jeżeli wszczęte zostało postępowanie w sprawie o przestępstwo przeciwko pokojowi, ludzkości oraz przestępstwo wojenne, przestępstwo o zbrodnię przeciwko życiu lub o występki przeciwko życiu lub zdrowiu, gdy jego następstwem była śmierć człowieka, oraz w wypadku uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa ściganego z oskarżenia publicznego w związku z uczestnictwem w omawianych czynnościach.

Ustawodawca przewidział także szczególne zasady ochrony osób niebędących pracownikami jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej, z których pomocy korzystał wywiad skarbowy przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych. Przysługiwało im odszkodowanie, w sytuacji gdy przy udzie-

laniu pomocy lub w związku z jej udzieleniem utraciły one życie lub poniosły uszczerbek na zdrowiu.

Ustawa o kontroli skarbowej oraz funkcjonowanie organów tej kontroli spotykały się z licznymi opiniami krytycznymi. Wskazywano na ogół na powielanie przez kontrolę skarbową kompetencji innych form kontroli. Zbieg tych kompetencji, w wypadku różnych form kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, zwłaszcza w związku z szeroko zarysowanym zakresem podmiotowym kontroli skarbowej, zwiększał niepewność funkcjonowania podmiotów gospodarczych. Liczni autorzy podkreślali także inne mankamenty kontroli skarbowej, w tym brak doprecyzowania niektórych pojęć mających kluczowe znaczenie dla funkcjonowania instytucji tej kontroli (na przykład pojęcia postępowania kontrolnego), problemy interpretacyjne wynikające z uregulowania części zagadnień dotyczących tej kontroli w przepisach ordynacji podatkowej czy skomplikowanie przepisów regulujących zagadnienia właściwości organów lub nawet samych procedur kontroli. Postulaty usprawnienia procedur kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych oraz uregulowania w sposób kompleksowy funkcjonowania administracji podatkowej w ramach jednego aktu normatywnego znalazły odzwierciedlenie we wprowadzeniu w życie ustawy o krajowej administracji skarbowej. Ustawa ta zniósła instytucję kontroli skarbowej, przyznając znaczną część jej uprawnień nowej instytucji kontroli celno-skarbowej. Zasady prowadzenia tej kontroli, a także organizacja kontroli podatkowej, stanowią przedmiot rozważań w następnym rozdziale tej publikacji.

KONTROLA PODATKOWA I KONTROLA CELNO-SKARBOWA

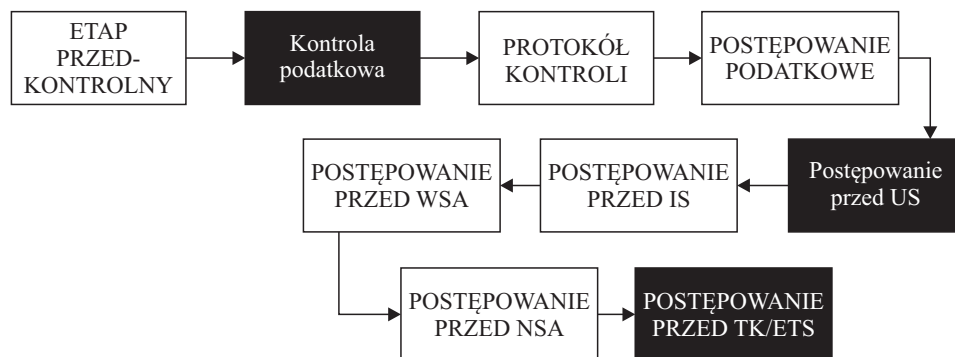
3.1. Cele, organy i zakres podmiotowy kontroli podatkowej

Podczas gdy do końca lutego 2017 roku organy kontroli skarbowej były uprawnione do weryfikacji stopnia wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych w toku prowadzonego postępowania kontrolnego, organom podatkowym pierwszej instancji na mocy art. 281 ordynacji podatkowej zostały przyznane kompetencje do prowadzenia kontroli podatkowej podatników, płatników, inkasentów i następców prawnych. Ustawodawca nie sformułował definicji kontroli podatkowej. Należy więc ją analizować w szczególności przez pryzmat realizowanych celów. Na podstawie art. 281 § 2 ordynacji podatkowej można stwierdzić, że kontrola podatkowa stanowi odrębną kategorię postępowania o sformalizowanym charakterze, którego celem jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Sposób sformułowania celu kontroli podatkowej wymaga zarówno, ustalenia istniejącego stanu rzeczywistego odnoszącego się do działalności kontrolowanych w zakresie mającym znaczenie dla realizacji ich obowiązków podatkowych, jak i określenia tych obowiązków. Istotą kontroli podatkowej jest bowiem – podobnie jak w wypadku innych form kontroli – porównanie stanu istniejącego z wzorcem z zastosowaniem określonych mierników – kryteriów kontroli. W wypadku kontroli podatkowej miernikiem tym są przepisy prawa podatkowego definiujące zakres i charakter obowiązków kontrolowanego – jest więc tu stosowane kryterium legalności (Babiarz i in., 2004, s. 700). Jak wskazuje J. Kulicki (2015, s. 37) w odniesieniu do kontroli finansowej, której kontrola podatkowa jest formą, składają się na nią cztery rodzaje czynności:

- ustalenie stanu obowiązującego (w przypadku kontroli podatkowej stan ten określają aktualne przepisy prawa podatkowego),
- ustalenie stanu faktycznego,
- porównanie stanu obowiązującego i faktycznego w celu ustalenia, czy i w jakim stopniu stany te odbiegają od siebie,
- wyjaśnienie przyczyn niezgodności pomiędzy wskazanymi stanami.

W rozumieniu niektórych autorów kontrola podatkowa jest instytucją prawną, której przypisano liczne funkcje. Taką definicję kontroli podatkowej prezentuje E. Jarzęcka-Siwik (2015, s. 58), która analizuje jej następujące funkcje:

- ochronną – kontrola podatkowa służy ochronie interesów finansowych Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego poprzez ograniczanie skali oszustw podatkowych,
- gwarancyjną – przyczynia się do egzekwowania konstytucyjnych obowiązków nałożonych na podatników w zakresie właściwego naliczania podatku, terminowego jego uiszczenia, a także właściwego korzystania z ulg i odliczeń oraz zwrotów podatku,
- informacyjną – wiąże się z przekazaniem kontrolowanemu zwrotnej informacji o stopniu realizacji obowiązków podatkowych, a społeczeństwu o zagregowanych wynikach działalności kontrolnej,
- porządkującą – ma na celu monitorowanie funkcjonowania systemu podatkowego i utrzymanie dyscypliny podatkowej.



Objaśnienia: WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny, IS – Izba Skarbowa, US – Urząd Skarbowy, NSA – Naczelny Sąd Administracyjny, TK – Trybunał Konstytucyjny, ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Rysunek 7. Kontrola podatkowa w toku postępowania w sprawie wywiązywania się podatnika z obowiązków podatkowych (schemat obowiązujący do 28 lutego 2017 roku)

Źródło: *Pod lupą fiskusa*, 2016, s. 9.

Kontrola podatkowa poprzedza niekiedy postępowanie podatkowe, służąc zgromadzeniu materiału dowodowego, który może zostać wykorzystany w jego toku (rys. 7). W sytuacji natomiast gdy w trakcie kontroli zostanie stwierdzone, że kontrolowany wywiązuje się z nałożonych na niego obowiązków podatkowych, wszczęcie postępowania podatkowego jest zbędne (Nieżgódka-Medek i Szubiakowski, 2014, s. 22). W literaturze podkreśla się więc służebny charakter kontroli podatkowej w odniesieniu do postępowania podatkowego. Wspomina się, że pomimo odmiennych celów występuje zbieżność obu procedur pod

względem zakresu i rodzaju wykonywanych w ich toku czynności (Antonów, 2013, s. 30). Reasumując, o ile celem postępowania podatkowego jest realizacja wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatkowego, o tyle celem kontroli podatkowej jest zapewnienie organom podatkowym realizacji zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym, do czego konieczne jest ustalenie wszystkich okoliczności kształtujących podatkowo-prawny stan faktyczny (Wyrok NSA z dnia 29 maja 2013).

Zadaniem kontroli podatkowej jest weryfikacja stopnia realizacji obowiązków zarówno o charakterze materialnym, jak i proceduralnym. Do obowiązków z zakresu prawa podatkowego, których przestrzeganie może być przedmiotem kontroli, należy zaliczyć w szczególności (Dzwonkowski, 2016, s. 1203):

- obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego i aktualizacyjnego,
- obowiązek prowadzenia i przechowywania dokumentacji podatkowej (w tym ksiąg rachunkowych) przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą,
- obowiązek wystawiania, numerowania i przechowywania rachunków przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą,
- obowiązek składania deklaracji (zeznań, sprawozdań, informacji, wykazów),
- obowiązek terminowego regulowania zobowiązań podatkowych.

Częściej stosowaną i mniej kosztowną formą weryfikacji stopnia wywiązywania się z obowiązków podatkowych niż kontrola podatkowa jest tzw. kontrola formalna (czynności sprawdzające). Czynności sprawdzające uregulowane w art. 272 ordynacji podatkowej mogą być realizowane wyłącznie przez organy podatkowe pierwszej instancji. Nie są one jednak wystarczającą metodą tej weryfikacji ze względu na węższy od kontroli podatkowej zakres oraz ubogie instrumenty techniczne i prawne stosowane w ich toku (Staniszewski, 2007, s. 216). Podejmowane są one w szczególności w celu sprawdzenia terminowości składania deklaracji podatkowych i wpłacania podatków, weryfikacji formalnej poprawności tych deklaracji oraz ustalenia zgodności stanu faktycznego z deklaracjami.

Do organów, którym przyznano prawo prowadzenia kontroli podatkowej, do 28 lutego 2017 roku należeli naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celnych oraz podatkowe organy samorządowe. Na gruncie przepisów obowiązujących po tej dacie kontrolę podatkową prowadzą nadal naczelnicy urzędów skarbowych i podatkowe organy samorządowe. Do organów samorządowych uprawnionych do przeprowadzania kontroli podatkowej zalicza się: wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę i marszałka województwa. Ustawodawca z dniem 1 marca 2017 roku wyodrębnił nową kategorię kontroli – kontrolę celno-skarbową. Prawo do jej prowadzenia przypisane zostało naczelnikom urzędów celno-skarbowych. Jednocześnie z dniem 1 marca 2017 roku Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami

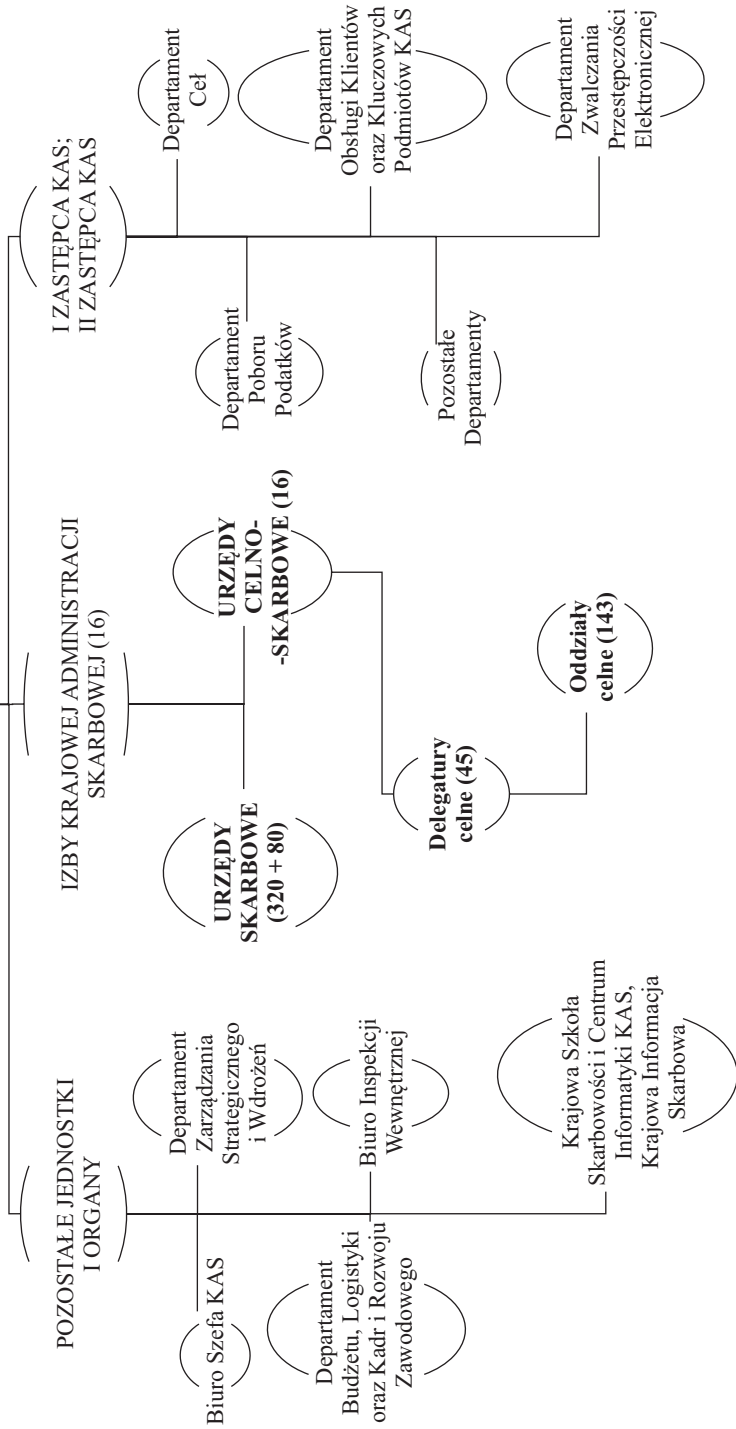
powiązanymi. Prawo do przeprowadzania tej kontroli przysługiwało przed wprowadzeniem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Kontrola podatkowa była wpisana do końca lutego 2017 roku do zakresu zadań naczelników urzędów skarbowych na gruncie art. 6 pkt 3 ustawy o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (Ustawa z dnia 21 czerwca 1996). Należy podkreślić, że wykonywanie kontroli podatkowej stanowi i stanowiło jedno z wielu zadań, jakie spoczywają na urzędach skarbowych, a które służą zwiększaniu efektywności poboru podatków. Zaliczyć do nich można także między innymi prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, wykonywanie funkcji oskarżyciela publicznego w wymienionych sprawach czy prowadzenie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych (Brzozowska, 2017, s. 51).

Do przeprowadzania kontroli podatkowej zostały uprawnione właściwe rzeczowo i miejscowo organy. Właściwość rzeczowa oznacza zdolność prawną organu do prowadzenia spraw określonej kategorii, miejscowa natomiast do prowadzenia spraw na określonym obszarze. Naruszenie przepisów o właściwości stanowi stosownie do art. 247 ordynacji podatkowej jedną z przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej (Wowra, 2007, s. 26).

Naczelnicy urzędów skarbowych byli przed reformą administracji skarbowej z 2017 roku organem właściwym w odniesieniu do następujących podatków: podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych. Uprawnienia te zostały w nowej strukturze administracji skarbowej rozszerzone o podatek akcyzowy, podatek od wydobywania niektórych kopalin, podatek od gier (podatek ten w okresie od 1 kwietnia 2015 roku do 28 lutego 2017 roku należał do właściwości rzeczowej naczelników urzędów celnych i dyrektorów izb celnych). Ponadto naczelnicy urzędów skarbowych są organami właściwymi w sprawach następujących podatków zryczałtowanych: zryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, karty podatkowej, zryczałtowanego podatku od przychodów osób duchownych, podatku od produkcji okrętowej (od 1 stycznia 2017 roku), podatku tonażowego oraz takich podatków, jak podatek od sprzedaży detalicznej (od 1 września 2016 roku) czy podatku od niektórych instytucji finansowych (od 1 lutego 2016 roku). W nowej strukturze administracji skarbowej, przekształcone w izby administracji skarbowej, izby skarbowe przejęły także niektóre zadania związane z cłem w związku z likwidacją izb celnych (*Krajowa Administracja Skarbowa*, 2017, s. 4). Strukturę tę prezentuje rysunek 8. Naczelnicy urzędów celnych pełnili funkcję organu podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług od importu i podatku akcyzowego, we wspomnianym okresie także podatku od gier i w okresie od 18 kwietnia 2012 roku do 28 lutego 2017 roku – podatku od wydobywania niektórych kopalin.

MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW

Szef Krajowej Administracji Skarbowej



Rysunek 8. Struktura organizacyjna Krajowej Administracji Skarbowej

Źródło: na podstawie: Pokojńska i Szulc, 2017.

Samorządowe organy podatkowe były i nadal pozostają właściwe w zakresie podatków i opłat lokalnych, czyli podatku rolnego, leśnego, od nieruchomości, od środków transportu, opłaty od posiadania psów (do końca 2007 roku podatku od posiadania psów).

Szczegółowe zasady ustalania właściwości organów podatkowych zostały wskazane w ordynacji podatkowej i rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005). Ponadto właściwości rzeczowej i miejscowej organów podatkowych dotyczą poszczególne ustawy podatkowe (np. w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej – art. 11 ustawy z dnia 6 lipca 2016; podatku od niektórych instytucji finansowych – art. 9 ustawy z dnia 15 stycznia 2016; podatku od towarów i usług – art. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004). Stosownie do art. 16 ordynacji podatkowej właściwość rzeczową ustala się według przepisów określających zakres ich działania. Do właściwości miejscowej odnoszą się natomiast zapisy art. 17 ordynacji podatkowej. Właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub osoby fizycznej, a także osoby prawnej czy jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Zapisy ordynacji podatkowej odnoszą się także do właściwości organów w związku z prowadzeniem kontroli podatkowej i postępowania podatkowego. W art. 18b wskazano, że organy podatkowe, które wszczęły postępowanie podatkowe lub kontrolę podatkową, pozostają właściwe w sprawie tego postępowania czy kontroli nawet wtedy, gdy w ich toku nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej. Jak podkreśla H. Dzwonkowski (2016, s. 728), przepis ten jest uzasadniony pragmatyką i ekonomiką postępowania, które wymagają, aby organ ujmujący w protokole kontroli ocenę merytoryczną pozostał właściwy w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego, niezależnie od tego, czy zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło w toku kontroli, czy po jej zakończeniu.

Z dniem 1 stycznia 2014 roku wprowadzono do struktury organów podatkowych w Polsce naczelników kierujących urzędami skarbowymi właściwymi dla niektórych kategorii podatników oraz wykonywania niektórych zadań. W następstwie tej modyfikacji struktury administracji skarbowej terytorialny zasięg działania urzędu skarbowego mógł obejmować zasięg działania innych urzędów. Stosownie do § 1 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 roku (Dz.U. z 2017 r., poz. 437) w odniesieniu do wybranych kategorii podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego inny niż właściwy miejscowo. Do kategorii tych zaliczono: podatkowe grupy kapitałowe, banki, zakłady

ubezpieczeń, oddziały lub przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych, jednostki działające na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, jednostki działające na podstawie przepisów ustawy o obrocie instrumentami finansowymi (Ustawa z dnia 29 lipca 2005) oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych, a także osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (z wyłączeniem podatników i płatników podatku akcyzowego, podatku od gier i podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie tych podatków), które:

- w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 5 mln euro,
- jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego biorą udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwami położonymi za granicą lub w ich kontroli albo posiadają udział w kapitale takich przedsiębiorstw,
- są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu prawa dewizowego lub jako nierezydenci dysponują co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu,
- jako rezydenci w rozumieniu przepisów prawa dewizowego jednocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym w rozumieniu innych ustaw lub w jego kontroli albo posiadają jednocześnie udział w kapitale takich podmiotów.

Od 1 marca 2017 roku na mocy Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 roku (Dz.U. z 2017 r., poz. 393) zostały wprowadzone nowe zasady dotyczące określania zasięgu terytorialnego działania i siedzib podmiotów wchodzących w skład struktury Krajowej Administracji Skarbowej (rys. 8), czyli dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Przepisy regulujące właściwość organów administracji skarbowej w zakresie realizacji niektórych zadań zawarto w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 roku. Zadania te dotyczą na przykład egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, wykonywania zabezpieczenia należności pieniężnych, poboru podatku od importu towarów, podatku od towarów i usług z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, należności z tytułu kosztów postępowań czy kar grzywny i przydzielone zostały naczelnikom urzędów skarbowych enumeratywnie określonym w ustawie.

Zakres podmiotowy kontroli podatkowej został stosunkowo szeroko zdefiniowany przez ustawodawcę. Organy podatkowe mogą prowadzić kontrolę podatników, płatników, inkasentów i następców prawnych, niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej i stopnia wywiązywania się z obowiązków podatkowych. W przypadku płatników i inkasentów podlegające kontroli obowiązki mają

charakter proceduralny i są związane: dla płatników – z ustaleniem i realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego, dla inkasentów – wyłącznie z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego. W wypadku niewypełnienia lub nieprawidłowego wypełnienia wskazanych obowiązków, podmioty te mogą również być obciążone obowiązkiem świadczeń pieniężnych w miejsce podatnika. Stają się one wtedy również podmiotami w materialnoprawnych stosunkach zobowiązaniowych (Adamiak, Borkowski, Mastalski i Zubrzycki, 2014, s. 1173).

Jak wskazuje M. Münnich (2008, s. 237), poza zakresem przedmiotowym kontroli znajdują się osoby trzecie, ponoszące solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe z podatnikiem, płatnikiem oraz następcami prawnymi. Zgodnie z art. 33 i 33b ordynacji podatkowej, organy podatkowe w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji (ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo określającej wysokość zwrotu podatku) mogą dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego na majątku niektórych osób trzecich (np. współnika spółki osobowej, członka organu zarządzającego spółdzielni, fundacji). Ponadto, stosownie do art. 39, organ podatkowy, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, do złożenia oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, a także rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

3.2. Wszczęcie kontroli podatkowej

Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość wszczęcia kontroli podatkowej wyłącznie z urzędu. Organ podatkowy ją wszczynający nie jest zobligowany do podania przyczyny wszczęcia kontroli, a jedynymi ograniczeniami swobody jego działania są wskazany ustawowo zakres podmiotowy i przedmiotowy kontroli oraz nieprzedawnienie się zobowiązania podatkowego (Münnich, 2010, s. 115).

Stosownie do art. 282b ordynacji podatkowej, na organach podatkowych spoczywa obowiązek zawiadomienia o kontroli. Przepis ten został wprowadzony od 7 marca 2009 roku w celu zagwarantowania sprawnego i szybkiego przeprowadzenia kontroli oraz ułatwienia podmiotowi kontrolowanemu dostosowania organizacji pracy do dodatkowych obowiązków związanych z kontrolą. Jednocześnie stanowi on gwarancję realizacji zasady działania w sposób budzący zaufanie do organów prowadzących kontrolę (Zalewski i Melezini, 2010a, s. 54). Ustawodawca przewidział liczne przesłanki wyłączające obowiązek zawiadomiania o kontroli. Mają one wewnętrznie zróżnicowany charakter i dotyczą

bezpośrednio kontrolowanego, jak i przedmiotu kontroli. Pierwsze odnoszą się do sytuacji, gdy kontrolowany:

- został prawomocnie skazany w Rzeczypospolitej Polskiej za popełnienie przestępstwa skarbowego, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa na gruncie przepisów ustawy o rachunkowości lub wykroczenia polegającego na utrudnianiu kontroli (w wypadku osoby prawnej przesłanka ta odnosi się do każdego członka zarządu lub osoby zarządzającej, a w wypadku spółek niemających osobowości prawnej – do każdego wspólnika),
- jest zobowiązany w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
- nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

Ponadto obowiązek zawiadamiania stosownie do art. 282c ordynacji podatkowej nie ma zastosowania, jeżeli kontrola podatkowa:

- ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- dotyczy zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
- dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
- dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
- dotyczy podatku od wydobywania niektórych kopalin,
- ma być podjęta na podstawie informacji uzyskanych zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
- zostaje wszczęta w trybie nadzwyczajnym (szczególnym), czyli po okazaniu legitymacji służbowej, w związku z jej niezbędnością dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- ma charakter doraźny dotyczący ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
- ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej.

Do okoliczności umożliwiających wyłączenie z obowiązku zawiadamiania przedsiębiorcy o kontroli odnoszą się również przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Ustawa z dnia 2 lipca 2004, art. 79). Organ kontrolujący nie zawiadamia przedsiębiorcy o planowanej kontroli podatkowej jego działalności, jeżeli na przykład ma ona zostać przeprowadzona na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej lub przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego. Przesłanki dopuszczające odstępianie od obowiązku zawiadamiania o planowanej kontroli podatkowej mają w pewnym

stopniu charakter uznaniowy, a ich uwzględnienie zależy od oceny organu, który w tej ocenie powinien wziąć pod uwagę stan faktyczny sprawy oraz wykładnię przepisów proceduralnych i materialnych (Szumlakowski, 2013, s. 290).

Wspomniane przesłanki pozwalające na odstępianie od wysłania zawiadomienia mają zastosowanie również w wypadku konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe. Jednocześnie, jeżeli kontrola zostaje wszczęta bez zawiadomienia, kontrolowany powinien zostać poinformowany w formie pisemnej o przyczynie, dla której zaniechano zawiadomienia. Kontrola podatkowa wszczynana jest w terminie nie wcześniejszym niż siedem dni i nie późniejszym niż 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia. Wcześniejsze wszczęcie kontroli wymaga zgody kontrolowanego, późniejsze natomiast – ponownego zawiadomienia. Przed rozpoczęciem kontroli organ podatkowy powinien więc dysponować dowodem doręczenia zawiadomienia (Śladkowska, 2016, s. 110).

W § 4 art. 282b ordynacji podatkowej wskazano wymogi formalne, jakie powinno spełniać zawiadomienie o wszczęciu kontroli. W jego treści powinny się znajdować następujące elementy: oznaczenie organu, data i miejsce wystawienia, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli, pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji, podpis osoby upoważnionej, a w wypadku zawiadomień w formie elektronicznej – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

W odniesieniu do kontroli podatkowej zastosowanie ma także zasada *ne bis in idem*, co oznacza, że kontrola nie może być ponownie wszczęta w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego. Zasada ta ma zastosowanie w przypadku tożsamości sprawy co do jej przedmiotu (np. określonego zobowiązania podatkowego za wskazany okres), podmiotu oraz stanu faktycznego i prawnego (Wyrok NSA z dnia 30 października 2009). Odstępstwa od niej przewidziano dla enumeratywnie wymienionych przypadków (Kwietko-Bębnowski, 2016, s. 849). Przepis ten nie ma więc zastosowania, jeśli wszczęcie kontroli podatkowej jest niezbędne w celu przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, w związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny a także w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

W ordynacji podatkowej przewidziano dwa tryby wszczynania kontroli podatkowej – zwyczajny i szczególny (nadzwyczajny) (Szczypiór, 2009, s. 22). Pierwszy oznacza wszczęcie kontroli poprzez doręczenie upoważnienia do przeprowadzania czynności kontrolnych i okazanie legitymacji służbowej, drugi – jej wszczęcie wyłącznie po okazaniu legitymacji służbowej. Przepisy te pełnią funkcję gwarancyjną, mają bowiem zapewnić, że czynności kontrolne będą wykonywane przez osoby uprawnione (przygotowane merytorycznie, technicznie,

zobowiązane do przestrzegania tajemnicy służbowej) (Kubacki i Bartosiewicz, 2004, s. 37). Upoważnienie do przeprowadzenia czynności kontrolnych jest wydawane: przez naczelników urzędu skarbowego lub osoby ich zastępujące – pracownikom izby administracji skarbowej obsługującej tego naczelnika, przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa, lub osoby ich zastępujące albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego – pracownikom urzędu gminy (miasta), starostwa lub urzędu marszałkowskiego, a także przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub osobę go zastępującą – pracownikom urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Upoważnienie to powinno zawierać zakres kontroli, ze wskazaniem konkretnych obowiązków wynikających z prawa podatkowego, będących przedmiotem kontroli. Stosownie bowiem do 283 § 2 ordynacji podatkowej, faktyczny zakres kontroli nie może wykraczać poza ten określony w upoważnieniu. Ponadto treść upoważnienia powinna zawierać: datę i miejsce wystawienia, wskazanie podstawy prawnej, oznaczenie organu, imię i nazwisko kontrolującego, a także numery ich legitymacji służbowej, oznaczenie kontrolowanego, daty rozpoczęcia i zakończenia kontroli oraz podpis osoby udzielającej upoważnienia. Ważnym elementem upoważnienia jest pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów podatkowych (Adamiak i in., 2014, s. 1184). Wzór upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej został zawarty w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 roku.

W art. 284 ordynacji podatkowej wymienione zostały podmioty, którym doręczane jest upoważnienie do przeprowadzania czynności kontrolnych. Do podmiotów tych należą:

- w wypadku osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – członek zarządu, wspólnik albo inna osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego),
- w wypadku zakładu podmiotu zagranicznego – osoba faktycznie kierująca, nadzorująca lub reprezentująca działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- w pozostałych wypadkach – kontrolowany lub jego pełnomocnik.

Jak wskazano, upoważnienie do kontroli może zostać doręczone także pełnomocnikowi kontrolowanego lub osobie go reprezentującej. Na gruncie art. 138a § 2 ordynacji podatkowej przewidziane są trzy rodzaje pełnomocnictwa: ogólne (upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych), szczególne (upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego) albo do doręczeń (mające zastosowanie, jeżeli strona zmieniła adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europej-

skiej, lub strona nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej). Ponadto jeżeli podatnik nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego przed wszczęciem kontroli, zobowiązany jest do ustanowienia pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności w czasie kontroli.

W wypadku nieobecności kontrolowanego, jego pełnomocnika lub reprezentanta wszczęcie kontroli na podstawie doręczenia upoważnienia do kontroli oraz okazania legitymacji służbowej nie jest możliwe. Organ kontroli wzywa więc kontrolowanego (jego pełnomocnika lub reprezentanta) do stawienia się w siedzibie organu podatkowego następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. Jeżeli kontrolowany (jego pełnomocnik lub reprezentant) nie zgłoszą się w terminie oraz miejscu wskazanym w zawiadomieniu, wówczas przyjmuje się, że wszczęcie kontroli nastąpiło w dniu upływu terminu wyznaczonego przez organ kontroli. Upoważnienie do kontroli doręcza się niezwłocznie, gdy ta osoba stawi się w miejscu prowadzenia kontroli. W sytuacji jednak gdy osoby te będą nadal nieobecne, co uniemożliwi przeprowadzenie kontroli (na przykład w związku z brakiem dostępności do dokumentacji podatkowej), kontrola zostaje zawieszona do czasu, kiedy jej przeprowadzenie będzie możliwe. Kontrolę można przeprowadzić także w obecności innego pracownika kontrolowanego, który może być uznany za tzw. osobę czynną w lokalu przedsiębiorstwa stosownie do art. 97 kodeksu cywilnego (Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964). Osoba ta jest umocowana do dokonania czynności prawnych, które zazwyczaj bywają dokonywane z osobami korzystającymi z usług tego przedsiębiorstwa. Ponadto jej przeprowadzenie może nastąpić w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu kontroli. Warunkiem przeprowadzenia kontroli podatkowej w tym wypadku jest jednak dostęp kontrolujących do dokumentów podatkowych (np. ksiąg rachunkowych) przedsiębiorstwa (Dzwonkowski, 2016, s. 1215).

W sytuacji gdy uzasadniają to okoliczności faktyczne, kontrola podatkowa może zostać podjęta niezwłocznie jedynie po okazaniu legitymacji służbowej. Stosownie do przepisu 79b ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli czynności kontrolne są wszczynane po okazaniu legitymacji służbowej, osoba podejmująca kontrolę ma obowiązek poinformowania kontrolowanego, przed podjęciem pierwszej czynności kontrolnej, o jego prawach i obowiązkach w toku kontroli. Legitymacja okazywana jest kontrolowanemu, osobom reprezentującym kontrolowanego, a pod ich nieobecność także pracownikowi kontrolowanego lub osobie wykonującej czynności na jego rzecz w miejscu kontroli. Ustawodawca nie sprecyzował okoliczności faktycznych uzasadniających niezwłoczne podjęcie kontroli, pozostawiając decyzje w tym zakresie swobodnej ocenie kontrolującego. Mogą nimi być na przykład stwierdzenie faktu popełnienia przestępstwa czy niszczenie dokumentacji podatkowej (Kopyściańska, 2013, s. 52). W takim

wypadku należy bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie trzech dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć upoważnienie do przeprowadzenia kontroli (Glumińska-Pawlic, 2016a, s. 136). Jeśli warunek ten nie zostanie spełniony, dokumenty z czynności kontrolnych nie mogą być dowodem w postępowaniu podatkowym. Jeżeli w ciągu 30 dni od dnia wszczęcia kontroli organ kontroli nie ustali danych identyfikujących kontrolowanego, kontrola podatkowa ulega zawieszeniu. Ustalenie tych danych powoduje jej ponowne wznowienie. Brak ustalenia jednak w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu kontroli danych identyfikujących kontrolowanego skutkuje umorzeniem kontroli. Przepisów dotyczących zawieszenia kontroli w związku z brakiem możliwości ustalenia danych identyfikujących kontrolowanego nie stosuje się do przedsiębiorców.

3.3. Czas trwania, miejsce i przebieg kontroli podatkowej

W odniesieniu do zasad prowadzenia kontroli podatkowej przedsiębiorców istotne znaczenie mają, stosownie do art. 291c ordynacji podatkowej, przepisy rozdziału 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. O ile bowiem przepisy ordynacji podatkowej regulują kwestie związane ze sposobem i trybem przeprowadzania kontroli w zakresie wywiązywania się z obowiązków podatkowych, o tyle przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczą kontroli działalności prowadzonej przez przedsiębiorców (Przychocka, 2015, s. 65). Regulują one takie zagadnienia, jak zbieg czynności kontrolnych, czas trwania kontroli, zasady przeprowadzania i przebieg czynności kontrolnych, prawa i obowiązki stron, miejsce kontroli, zasady prowadzenia książki kontroli i sporządzania protokołu.

Zgodnie z art. 82 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, niedopuszczalne jest równoczesne podejmowanie i prowadzenie więcej niż jednej kontroli działalności gospodarczej. Uzasadnieniem wprowadzenia tego zapisu ustawy było dążenie do ochrony interesu przedsiębiorcy, który może doznawać uszczerbku w następstwie zbiegu kontroli prowadzonych przez różne organy (Powałowski, 2009, s. 396). Jeżeli działalność gospodarcza przedsiębiorcy jest już objęta kontrolą innego organu, to organ kontroli podatkowej odstępuje od podjęcia czynności kontrolnych i może ustalić z przedsiębiorcą inny termin przeprowadzenia kontroli. Od tej reguły przewidziano liczne wyjątki. Zbieg kontroli jest dopuszczalny między innymi w sytuacji, gdy:

- przedsiębiorca wyraził zgodę na równoczesne podjęcie i prowadzenie więcej niż jednej kontroli,
- ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej,

- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,
- przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego,
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu,
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym,
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków poniesionych w związku z budową pierwszego własnego mieszkania,
- prowadzona kontrola jest kontrolą amerykańskich rachunków raportowanych, uregulowaną w ustawie z dnia 9 października 2015 roku dotyczącej poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.

Jak wspomniano, ramy czasowe kontroli są wskazane w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Przepisy przewidują możliwość przedłużenia kontroli podatkowej poza termin wskazany w upoważnieniu. Wymogiem ustawowym jest w tym wypadku podanie na piśmie nowego terminu zakończenia kontroli wraz z podaniem przyczyn niedotrzymania terminu pierwotnego. Uzasadnienie dołączane jest kontrolowanemu wraz z odpowiednim wpisem do książki kontroli (Skubisz, 2008, s. 257). Niewskazanie nowego terminu zakończenia kontroli skutkuje tym, że dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie pierwotnego terminu zakończenia kontroli nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Szczegółowe uregulowania odnoszące się do czasu trwania kontroli zawiera art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Określa on maksymalny czas trwania wszystkich kontroli przedsiębiorcy przeprowadzanej przez ten sam organ w jednym roku kalendarzowym. Wynosi on: 12 dni roboczych – w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców, 18 dni roboczych – w odniesieniu do małych przedsiębiorców, 24 dni robocze – w odniesieniu do średnich przedsiębiorców. Jeśli przedsiębiorca nie mieści się w powyższych kategoriach, to czas trwania kontroli nie może przekroczyć 48 dni roboczych w roku kalendarzowym (Marański, 2012, s. 6).

Ograniczenia te nie mają zastosowania między innymi w przypadku, gdy:

- ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej,
- przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa

skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia,

- przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego,
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług przed dokonaniem tego zwrotu,
- kontrola dotyczy podmiotów, którym na mocy odrębnych przepisów właściwy organ wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi – w zakresie związanym z wykonaniem tej decyzji,
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym,
- kontrola dotyczy zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie przepisów o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków poniesionych w związku z budową pierwszego własnego mieszkania,
- prowadzona kontrola jest kontrolą amerykańskich rachunków raportowanych, uregulowaną w ustawie z dnia 9 października 2015 roku dotyczącej poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA.

Ustawodawca przewidział także możliwość przedłużenia kontroli działalności przedsiębiorcy, jednak nie dłużej niż o dwukrotność czasu prowadzenia kontroli podatkowych w roku kalendarzowym określonych w art. 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dla poszczególnych kategorii przedsiębiorców (Kaczyński i Charkiewicz, 2012, s. 229). Wśród okoliczności uzasadniających to przedłużenie należy wymienić:

- ujawnienie w toku kontroli zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia straty w kwocie przekraczającej równowartość 10% wysokości zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty,
- ujawnienie faktu niezłożenia deklaracji pomimo takiego obowiązku.

Ponadto w sytuacji, gdy wyniki kontroli wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę, możliwe jest przeprowadzenie ponownie kontroli w tym samym zakresie przedmiotowym w danym roku kalendarzowym. Czas trwania tej kontroli nie może jednak przekraczać 7 dni.

Czynności kontrolne powinny być realizowane w sposób sprawny i niezakłócający funkcjonowanie przedsiębiorcy podlegającego kontroli. Przedsiębiorcy, który poniósł szkodę na skutek przeprowadzenia czynności kontrolnych z naruszeniem przepisów prawa, przysługuje odszkodowanie. Dochodzenie roszczenia następuje na podstawie określonych przepisów i w trybie określonym w nich. Możliwe jest ono w szczególności na gruncie art. 417 kodeksu cywilnego (Zalewski i Melezini, 2010a, s. 116). W art. 80 ustawy o swobodzie działalności

gospodarczej został wprowadzony także obowiązek przeprowadzania czynności kontrolnych w obecności kontrolowanego. Od zasady tej przewidziano wyjątki, w tym: jej przestrzeganie nie jest konieczne, jeżeli ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej, przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia lub przeprowadzenie kontroli jest uzasadnione bezpośrednim zagrożeniem życia, zdrowia lub środowiska naturalnego. Przeprowadzenie czynności kontroli podatkowej możliwe jest także w obecności reprezentanta kontrolowanego i jego pełnomocnika, stosownie do art. 285 ordynacji podatkowej. Kontrolowanemu przysługuje ponadto prawo do rezygnacji z uczestnictwa w czynnościach kontrolnych. W tym celu powinien on złożyć stosowne oświadczenie. Czynności kontrolne mogą być wykonywane także w sytuacji, gdy kontrolowany, jego pełnomocnik albo reprezentant są nieobecni. Warunkiem ich przeprowadzenia jest jednak obecność innego pracownika kontrolowanego lub przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący pracownikiem kontrolowanego.

Ustawodawca uregulował w art. 285a ordynacji podatkowej kwestie dotyczące miejsca prowadzenia czynności kontrolnych. Mogą się one odbywać zarówno w siedzibie kontrolowanego, jak i w innych miejscach prowadzenia działalności gospodarczej lub przechowywania dokumentacji podatkowej. Należy jednakże zauważyć, że jeżeli księgi podatkowe są prowadzone i przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, jest on zobowiązany na żądanie kontrolującego do zapewnienia dostępu do nich w siedzibie lub miejscu ich przechowywania i prowadzenia, jeśli ich udostępnienie w siedzibie może znacznie utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności. Jednocześnie powodem uchylenia się od tego obowiązku nie może być wskazywana przez podatnika konieczność poniesienia znacznych kosztów związanych z dostarczeniem ksiąg podatkowych z miejsca ich przechowywania do jego siedziby (Wyrok NSA z dnia 7 października 2014). Dopuszczono także możliwość realizacji czynności kontrolnych w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to się przyczynić do usprawnienia prowadzenia kontroli lub jeśli kontrolowany zrezygnował z uczestnictwa w czynnościach kontrolnych. Bez zgody kontrolowanego czynności kontrolne, np. przesłuchania świadków, nie mogą być dokonywane poza siedzibą kontrolowanego.

Kontrolę przeprowadza się w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez kontrolowanego. Przeprowadzanie kontroli poza tymi godzinami (np. w dni wolne od pracy) lub poza czasem wykonywania działalności gospodarczej jest niecelowe, przedmiotem kontroli jest bowiem wykonywana przez przedsiębiorcę działalność gospodarcza (Śladkowska, 2016, s. 113). W przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia

działalności czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie. Zasady te obowiązują także wtedy, gdy kontrolowany prowadzi działalność gospodarczą w lokalu mieszkalnym.

Na gruncie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przewidziano także możliwość przerwania kontroli. Czas przerwy nie podlega wliczeniu do czasu trwania kontroli, jeśli w toku przerwy przedsiębiorca miał możliwość wykonywania działalności gospodarczej, a także miał nieograniczony dostęp do prowadzonej przez siebie dokumentacji i posiadanych rzeczy. Organ prowadzący kontrolę ma prawo, po uprzednim zawiadomieniu przedsiębiorcy, przerwać kontrolę w celu przeprowadzenia badań próbki produktu lub próbki kontrolnej. Przerwa w kontroli jest dopuszczalna tylko wtedy, gdy jedyną czynnością kontrolną po otrzymaniu tej próbki będzie sporządzenie protokołu kontroli.

Wszczęta kontrola podatkowa może zostać nie tylko przerwana, ale także zawieszona. Dwie z przesłanek zawieszenia kontroli, a mianowicie: nieobecność kontrolowanego, jego pełnomocnika lub reprezentanta i brak dostępu kontrolujących do dokumentów podatkowych oraz brak możliwości ustalenia danych identyfikujących kontrolowanego w ciągu 30 dni od dnia wszczęcia kontroli, zostały wspomniane w poprzednim podpunkcie. Do innej kategorii przesłanek zawieszenia kontroli podatkowej odnosi się art. 201 § 1 w powiązaniu z art. 292 ordynacji podatkowej. Na ich podstawie organ podatkowy może zawiesić postępowanie lub kontrolę podatkową wówczas, gdy (Dominik-Ogińska, 2013, s. 37):

- następuje śmierć strony (przedstawiciela ustawowego strony),
- rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd,
- następuje utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych,
- strona wystąpi, na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

W toku kontroli podatkowej zasadniczą rolę odgrywają czynności gromadzenia dowodów. Stosownie do art. 187 ordynacji podatkowej organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Prawo do wnoszenia dowodów w sprawie przysługuje także kontrolowanemu. Ponadto może on zgłaszać żądania o przeprowadzenie dowodu, jeśli jego przedmiotem są okoliczności mające znaczenie dla sprawy. Takie żądanie powinno zostać uwzględnione, jeśli okoliczności, których miałby dotyczyć dowód, nie są wystarczająco stwierdzone innym dowodem. Ponadto, jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny z siedzibą w Warszawie w swoim wyroku z 2015 roku, generalną zasadą postępowania dowodowego jest to, że każdy, kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest fakty te udowodnić. Nie

można więc przyjąć, że wobec bierności strony cały ciężar dowodzenia faktów mających przemawiać przeciwko ustaleniom poczynionym przez organy podatkowe spoczywa na tych organach (Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2015). Jeśli dowody pozostają w posiadaniu kontrolowanego, organ podatkowy może wyznaczać terminy do ich przedstawienia. Terminy te nie mogą być krótsze niż trzy dni i powinny zostać dostosowane do charakteru dowodu.

Zbieranie dowodów służy realizacji przez podmioty kontrolujące zasady prawdy obiektywnej (Paluch, 2001, s. 19). Dowody pozwalają bowiem na ustalenie okoliczności sprawy oraz na ich ocenę prawną. Ustalenia stanu faktycznego wraz z zebranymi w toku kontroli podatkowej dowodami stanowią materiał służący postępowaniu jurysdykcyjnemu (Szczepańska, 2014, s. 78). Pojęcie dowodu jest stosunkowo szerokie i może obejmować środki dowodowe – czyli źródła informacji stanowiące podstawę procesu dowodzenia, czynności podejmowane w celu wskazania prawdziwości jakiegoś twierdzenia, a także same rezultaty postępowania dowodowego (Dzwonkowski, 2016, s. 882). Stosownie do art. 180 ordynacji podatkowej dowodem jest wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Ustawodawca posługuje się pojęciem dowodu w znaczeniu środka dowodowego. W ordynacji podatkowej przyjęto zasadę równej mocy środków dowodowych bez względu na ich charakter (Babiarz i in., 2004, s. 508). Jak wskazano w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2014 roku, ustawa ta nie wprowadziła bowiem hierarchii mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych (Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014).

Tabela 11. Klasyfikacja dowodów gromadzonych w toku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych

Kryterium	Kategoria dowodów	Przykład
Sposób zetknięcia się organu podatkowego z przedmiotem dowodu	bezpośrednie	ogłędziny, badanie dokumentów i ewidencji podatkowych
	pośrednie	zeznania świadków, opinie biegłych, przesłuchanie strony
Źródło informacji	rzeczowe	ogłędziny dokumentów
	osobowe	zeznania świadków, opinie biegłych, przesłuchanie strony
Dopuszczalność przeprowadzenia środka dowodowego	podstawowe	dokumenty, zeznania świadków
	posiłkowe	przesłuchanie strony
Regulacja prawna	nazwane (uregulowane)	dokumenty, zeznania świadków, opinie biegłych, przesłuchanie strony
	nienazwane (nieuregulowane)	opinie instytutów naukowych

Źródło: na podstawie: Kulicki, 2013, s. 546.

Gromadzone w trakcie kontroli podatkowej dowody należą do zróżnicowanych kategorii (tab. 11). Za dowód w sprawie mogą zostać uznane w szczególności informacje i księgi podatkowe, deklaracje, materiały i informacje zgromadzone w toku oględzin, zeznania świadków, opinie biegłych. Jednym z najistotniejszych dowodów jest dokumentacja podatkowa. Dowodem wymienionym na pierwszym miejscu przy określaniu katalogu środków dowodowych w ordynacji podatkowej są księgi podatkowe (czyli księgi rachunkowe, podatkowa księga przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, zobowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci). Podlegają one wykorzystaniu jako dowód w sprawie tylko wtedy, gdy były prowadzone w sposób rzetelny i niewadliwy.

Możliwe jest uznanie za dowód ksiąg wadliwych, pod warunkiem że stwierdzone ich wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy. Za rzetelnie prowadzone uważa się te księgi, których zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Nierzetelność ksiąg występuje na przykład wówczas, gdy podatnik ewidencjonuje zdarzenia gospodarcze na podstawie dokumentów, które nie są dowodami księgowymi (Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 kwietnia 2016). Księgi podatkowe są wadliwe, jeśli nie są prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów (np. ustawy o rachunkowości, Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003). Na przykład w odniesieniu do podatkowej księgi przychodów i rozchodów w § 11 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 roku wprowadzony został pewien margines tolerancji mankamentów, których występowanie nie skutkuje uznaniem księgi podatkowej za nierzetelną. Księgę uznaje się także za rzetelną, jeżeli zachodzi jedna z poniższych okoliczności:

- błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowe spełniające ustawowo określone warunki,
- brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiły podatnikowi prowadzenie księgi,
- błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny,
- niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5% przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym organ podatkowy stwierdził te błędy,
- podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w księdze przed rozpoczęciem kontroli.

W protokole kontroli powinny zostać umieszczone ustalenia faktyczne wskazujące na moc dowodową ksiąg podatkowych w kontekście ich rzetelności i nie-

wadliwości. Jednocześnie, jeżeli księgi nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego rozbieżności pomiędzy stanem odzwierciedlonym przez ich zapisy a stanem rzeczywistym, powinny zostać opisane w protokole i poparte określonymi dowodami (Wowra, 2007, s. 165). Jak wskazuje P. Pietrasz, określenie zakresu, w jakim księgę podatkową uznaje się za nierzetelną i w jakim odmawia się jej mocy dowodowej, musi być dokonane jednoznacznie i precyzyjnie. Co więcej, nierzetelność części dowodów nie może dyskwalifikować księgi podatkowej w całości (Pietrasz, 2011, s. 71).

Organowi podatkowemu przysługuje prawo domagania się przekazania całości lub części ksiąg oraz dowodów księgowych prowadzonych przy użyciu programów komputerowych oraz dowodów księgowych sporządzanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Księgi i dowody księgowe powinny mieć w tej sytuacji odpowiednią strukturę logiczną. Sposób przesyłania ksiąg podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz wymogi techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi te mogą zostać zapisane i przekazywane, wskazane zostały w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 roku. Analogicznie dowodem może być także podanie lub deklaracja odwzorowane cyfrowo. Są one równoważne pod względem skutków prawnych podaniu i deklaracji złożonym w formie pisemnej.

Dowód mogą stanowić także dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa. W sytuacji gdy dokumenty te znajdują się w aktach organu lub jednostki, za dowód uznaje się urzędowo poświadczony odpis lub wyciąg dokumentu. Organy podatkowe dopuszczają także w roli dowodu dokumenty w językach obcych. Stosownie do art. 189 § 3 ordynacji podatkowej na żądanie organu podatkowego strona powinna przedłożyć, wykonane na jej koszt, tłumaczenie na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym. Jak wskazuje A. Melezini (2013, s. 82), obowiązek przedstawienia tłumaczenia na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym wynika także z art. 27 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 4 ustawy o języku polskim (Ustawa z dnia 7 października 1999), stosownie do którego język polski jest językiem urzędowym określonych organów państwa i organów realizujących zadania publiczne.

Istotnym dowodem przy analizie dokumentacji podejmowanej w ramach kontroli podatkowej mogą być dowody stanowiące dokumenty pozyskane z instytucji finansowych (w tym banków, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych) (Strzelec, 2012a, s. 10). Dowody te zostały objęte tajemnicą bankową. Na żądanie organu kontroli podatkowej udostępniane są informacje dotyczące kontrolowanego w zakresie:

- posiadanych rachunków bankowych, rachunków oszczędnościowych, rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków,

- zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych,
- nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi,
- obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi.

Żądanie to powinno spełniać szczegółowe warunki określone w art. 183 i 184 ordynacji podatkowej, w tym dotyczące treści żądania.

Jednym ze środków dowodowych uregulowanych w ordynacji podatkowej jest oświadczenie o stanie majątku na określony dzień. Składane jest ono na żądanie organu podatkowego. Do końca 2015 roku organ podatkowy mógł żądać od podatnika jego złożenia wyłącznie w trakcie kontroli podatkowej. Od 1 stycznia 2016 organy podatkowe mogą żądać jego złożenia także w toku postępowania podatkowego. Żądanie złożenia oświadczenia o stanie majątku może się pojawić w sytuacji, gdy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany nie ujawnił wszystkich obrotów i przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności za fałszywe zeznania. Stosownie do art. 233 kodeksu karnego za składanie fałszywych zeznań przewidziana jest – w przypadku nieumyślnego działania – kara pozbawienia wolności do lat trzech, w sytuacji natomiast zatajania prawdy z obawy przed odpowiedzialnością karną – kara pozbawienia wolności do lat pięciu.

Do dowodów uregulowanych na gruncie ordynacji podatkowej należą także zeznania świadków, opinie biegłych i wynik oględzin. Organy podatkowe są zobowiązane do zawiadomienia kontrolowanego (członka zarządu, współnika, pełnomocnika lub innej osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego) o fakcie ich wykorzystywania przynajmniej na siedem dni przed terminem (Bartosiewicz i Kubacki, 2008, s. 980). Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 2016 roku, obowiązek zawiadomienia strony o miejscu i terminie przesłuchania świadka ma charakter bezwzględny, a jego naruszenie jest równoznaczne z naruszeniem przepisów o postępowaniu administracyjnym w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy (Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016). Analizowane przepisy służą zapewnieniu kontrolowanemu czynnego udziału na każdym etapie kontroli. Kontrolowany nie tylko może brać udział w przeprowadzaniu dowodu, ale także zadawać pytania i składać wyjaśnienia. Za zgodą kontrolowanego organ podatkowy może także zarządzić jego przesłuchanie w sprawie. Ustawodawca wyłączył możliwość powołania jako świadków osób niezdolnych do postrzegania lub komunikowania swoich spostrzeżeń, osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy informacji niejawnych (jeśli nie zostały one zwolnione od obowiązku jej zachowania) oraz duchownych prawnie uznanych wyznań – co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi.

W sytuacji gdy w danej sprawie są wymagane wiadomości specjalne, organ podatkowy może powoływać biegłych w celu wydania opinii. Organ podatkowy nie jest związany opinią biegłego, dokonuje on bowiem jej swobodnej oceny, opierając się na logice, prawach nauki lub doświadczeniu (Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2016). Należy dodać, że zasada swobodnej oceny dotyczy także innych dowodów. Jak podkreśla D. Strzelec (2012b, s. 21), zebrane dowody powinny być traktowane jako zjawiska obiektywne, a ich ocena powinna być dokonywana wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla toczącej się sprawy.

Organ podatkowy został uprawniony przez ustawodawcę, w celu gromadzenia dowodów, w sprawie do przeprowadzania oględzin. Polegają one na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, rzeczy ruchomej lub miejsca w celu poczynienia spostrzeżeń mających znaczenie dla sprawy (Babiarz i in., 2004, s. 548). Zasady dokonywania oględzin są między innymi przedmiotem regulacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Stosownie do art. 79 ust 5b tej ustawy czynności związane z pobieraniem próbek i oględzinami nie mogą przekraczać jednego dnia roboczego. Należy także dodać, że oględziny nie mogą dotyczyć treści dokumentów.

Krajowe organy podatkowe mogą przy prowadzeniu czynności kontrolnych współdziałać z organami podatkowymi z innych państw członkowskich Unii Europejskiej. W nowej strukturze administracji skarbowej jednym z zadań ministra właściwego do spraw finansów publicznych jest uzgadnianie z obcymi władzami kwestii związanych z przeprowadzaniem kontroli jednoczesnych. Celem tego unormowania jest wdrożenie części przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest podmiotem występującym do obcej władzy o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej. W sytuacji, gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie takiej kontroli, potwierdza on przystąpienie do niej albo odmawia prawa do jej przeprowadzenia, podając przyczynę odmowy. Na mocy art. 12 dyrektywy Rady 2011/16/UE we wniosku skierowanym do obcej władzy o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej należy uwzględnić uzasadnienie wszczęcia takiej kontroli oraz zaproponować czas jej przeprowadzenia.

3.4. Prawa i obowiązki stron kontroli podatkowej

Kwestie związane z uprawnieniami i obowiązkami stron kontroli podatkowej uregulowane zostały w art. 286-288 ordynacji podatkowej. Niektóre z tych uprawnień i obowiązków zostały przedstawione w poprzednim podpunkcie w części poświęconej postępowaniu dowodowemu w toku kontroli podatkowej.

Ustawowy katalog praw i obowiązków stron kontroli podatkowej ma charakter otwarty. Kontrolujący mogą zatem w toku czynności kontrolnych korzystać z innych niż wymienione w ordynacji podatkowej instrumentów, które pozwolą im na ustalenie prawdy obiektywnej. Nie mogą oni jednak działać w sposób nieograniczony, w związku z tym, że w toku kontroli obowiązuje ich konieczność przestrzegania zasady praworządności (Münnich, 2010, s. 146). Z upływem lat zakres uprawnień przysługujących kontrolującym i obowiązków nakładanych na kontrolowanych podlegał rozbudowywaniu. Należy ponadto podkreślić, że charakter uprawnień kontrolujących koresponduje na ogół z charakterem obowiązków kontrolowanych. W art. 286 ordynacji podatkowej zostały wymienione przykładowe uprawnienia kontrolujących, do których należą:

- prawo do żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej, a także zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą,
- prawo do wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego,
- prawo do legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli,
- prawo do żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin,
- prawo do zabezpieczania zebranych dowodów,
- prawo do żądania wydania próbek towarów na czas trwania kontroli,
- prawo do żądania przeprowadzenia spisu z natury,
- prawo do przesłuchiwania świadków, kontrolowanego, jego reprezentantów, pracowników, osób współdziałających z kontrolowanym oraz zasięgnięcia opinii biegłych.

Ponadto organ podatkowy jest uprawniony do żądania wydania na czas trwania kontroli akt, ksiąg i dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. Uprawnienie to przysługuje wyłącznie wtedy, gdy zostanie powzięte uzasadnione podejrzenie, że są one nierzetelne bądź gdy podatnik nie zapewnia kontrolującym warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji. Druga z tych sytuacji może zajść, jeśli na przykład kontrolowany nie udostępnia kontrolującym samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów (Blicharz, 2013, s. 231). Jak podkreśla D. Strzelec, obowiązek zapewnienia takiego pomieszczenia powstaje, gdy kontrolowany ma fizyczne możliwości jego udostępnienia. Od podatnika nie należy jednak oczekiwać reorganizacji pracy przedsiębiorstwa poprzez przeniesienie pracowników do innych pomieszczeń czy poprzez zmianę czasu pracy pracowników (Strzelec, 2012c, s. 117).

Pobranie akt, ksiąg, dokumentów następuje za pokwitowaniem. Należy jednocześnie podkreślić, że z chwilą zakończenia kontroli organ kontrolujący jest zobowiązany do zwrotu bez zbędnej zwłoki zatrzymanej dokumentacji podatnikowi. Brak dopełnienia tego obowiązku może utrudnić podatnikowi skorzystanie z jego praw, w tym w szczególności utrudnić kontrolowanemu weryfikację ustaleń dokonanych przez organ kontroli i zakwestionowanie stanowiska tego organu wyrażonego w protokole. Działanie takie może stanowić naruszenie reguł postępowania dowodowego i być podstawą skutecznego wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego (Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 sierpnia 2001).

Kontrolujący uprawnieni są na mocy art. 286 § 3 do przeglądania akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową. Mogą również sporządzać odpisy i notatki z tych akt i dokumentów. Zobowiązani są jednak, w tym wypadku, do przestrzegania właściwych przepisów, w tym przepisów ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 roku o ochronie informacji niejawnych. Stosownie do art. 4 tej ustawy informacje niejawne mogą być udostępniane wyłącznie osobie dającej rękojmię zachowania tajemnicy i tylko w zakresie niezbędnym do wykonywania przez nią pracy lub pełnienia służby na zajmowanym stanowisku lub też wykonywania czynności zleconych. Ponadto należy podkreślić, że dane zawarte między innymi w aktach kontroli podatkowej objęte są tajemnicą skarbową i podlegają procedurom ich udostępniania uregulowanym w dziale VII ordynacji podatkowej.

W określonych ustawowo przypadkach organy kontroli podatkowej mają prawo wstępu na teren, do budynku lub do lokalu mieszkalnego kontrolowanego. Przysługuje ono wtedy, gdy budynek lub lokal mieszkalny zostały wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego, wstęp do nich jest niezbędny dla ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania bądź jest on konieczny do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych.

Oględziny oraz przeszukanie lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy mogą nastąpić wówczas, gdy powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego (Blicharz, 2013, s. 232). Czynności związane z oględzinami lokalu oraz jego przeszukaniem wymagają akceptacji kontrolowanego. Przeprowadzają je upoważnieni pracownicy organów podatkowych po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego w formie postanowienia (Szczypiór, 2009, s. 46). Postanowienie prokuratora przedstawia

się kontrolowanemu przed przystąpieniem do czynności kontrolnych. Przepisy przewidują więc wykonywanie oględzin za zgodą kontrolowanego, a w razie jej braku – na mocy postanowienia prokuratorskiego. Należy ponadto podkreślić, że w przypadku postawy kontrolowanego utrudniającej lub uniemożliwiającej realizację czynności oględzin możliwe jest sięgnięcie po odpowiedzialność karnoskarbową z art. 83 § 1 kodeksu karnego skarbowego, czyli po odpowiedzialność w związku z udaremnianiem lub utrudnianiem czynności kontrolnych (Skwarczyński, 2010, s. 22).

W art. 288 § 4 ustawodawca odniósł się także do sytuacji, kiedy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich. Nieruchomości te lub rzeczy mogą być bowiem wykorzystywane przez kontrolowanego na podstawie różnych tytułów w świetle przepisów prawa cywilnego (np. użytkowanie, służebności osobiste, najem). Na osobę trzecią, podobnie jak na kontrolowanego, nałożono w tym wypadku obowiązek udostępnienia przedmiotów przeszukania na żądanie organu kontrolującego.

Do czynności oględzin i przeszukania budynku lub lokalu mieszkalnego odnoszą się przepisy kodeksu postępowania karnego o przeszukaniu przeprowadzonym przez organy policji. Stosownie do art. 220, w sytuacjach niecierpiących zwłoki, jeśli postanowienie prokuratora nie mogło zostać wydane, kontrolujący dokonują przeszukania po okazaniu odpowiedniego nakazu lub też legitymacji służbowej. Taki tryb przeszukania wymaga niezwłocznego zwrócenia się do prokuratora o wydanie postanowienia i doręczenia, na żądanie kontrolowanego, tego postanowienia w terminie siedmiu dni od daty podjęcia czynności przeszukania. Przeszukanie może być prowadzone w porze nocnej jedynie w sytuacjach niecierpiących zwłoki. Powinno być przeprowadzane z zachowaniem umiaru i poszanowaniem godności osób przeszukiwanych, a także bez wyrządzania dolegliwości i zbędnych szkód.

W celu określenia tożsamości osób (czyli ich imion, nazwiska, daty urodzenia, imion rodziców, miejsca zamieszkania oraz numeru PESEL) dla potrzeb kontroli przyznano kontrolującym prawo do ich legitymowania. Skorzystanie z tego prawa jest możliwe w przypadku, gdy jest to niezbędne dla celów przeprowadzenia kontroli, czyli na przykład gdy tożsamość kontrolowanego budzi wątpliwości lub kontrola wszczynana jest pod jego nieobecność. Katalog osób, które mogą podlegać wylegitymowaniu, jest otwarty (Dzwonkowski, 2016, s. 1228).

Organom podatkowym w trakcie kontroli podatkowej przysługuje prawo do sprawdzenia określonych transakcji handlowych, realizowanych pomiędzy przedsiębiorcą a jego kontrahentami, czyli do przeprowadzenia tzw. kontroli krzyżowej (Mariański i Strzelec, 2012, s. 116). Termin kontrola krzyżowa nie został uregulowany ustawowo, jest on jednakże stosowany w orzecznictwie sądów administracyjnych (Zalewski, 2008, s. 248). Na gruncie przepisów ordynacji podatkowej tę kategorię kontroli uwzględniono w dziale dotyczącym czynności

sprawdzających. Nazwa kontrola krzyżowa wywodzi się stąd, że przed dniem 21 sierpnia 2004 roku przepisy dotyczące tzw. kontroli krzyżowej były ujęte w art. 288a ordynacji podatkowej, czyli w dziale odnoszącym się do kontroli podatkowej. W ówczesnym porządku prawnym oznaczała ona kontrolę kontrahenta podmiotu kontrolowanego a jej istotą było sprawdzenie rzetelności i prawidłowości dokumentów pozostających w dyspozycji tego kontrahenta. W szczególności służyła ona weryfikacji, czy dokumenty z dokumentacji księgowej kontrolowanego mają odzwierciedlenie w dokumentach i księgach podatkowych kontrahenta (Zalewski, 2013, s. 95). Stosownie do obowiązującego aktualnie art. 274c ordynacji podatkowej, organowi podatkowemu zostało przyznane prawo do żądania od kontrahentów podatnika, którzy prowadzą działalność gospodarczą:

- przedstawienia dokumentów objętych kontrolą podatkową,
- przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej odpowiadającej odpowiedniej strukturze logicznej.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na to, że zakres dokumentacji podlegającej tej kontroli pozostaje wyłącznie w gestii kontrolującego i obejmować może między innymi rejestry, deklaracje VAT, dokumenty rejestracyjne, dowody zapłaty podatku (Kwietko-Bębnowski, 2016, s. 837). Pomimo uregulowania instytucji kontroli krzyżowej w dziale czynności sprawdzające istnieją znaczące różnice pomiędzy tą kontrolą a czynnościami sprawdzającymi. Kontrola krzyżowa może bowiem być realizowana wyłącznie w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, w odróżnieniu od pozostałych czynności sprawdzających (Zalewski, 2014, s. 13).

W uzasadnionych wypadkach kontrolujący w celu realizacji czynności kontrolnych mogą skorzystać z pomocy Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej). Wezwanie tych organów jest możliwe w wypadku natrafienia na opór uniemożliwiający przeprowadzenie czynności kontrolnych. Kontrolujący są uprawnieni do asysty wskazanych organów wtedy, gdy mogą oni przypuszczać, że na taki opór natrafiają. Kwestie związane w szczególności z zakresem obowiązków tych organów, właściwością miejscową, trybem udzielania pomocy lub asysty, a także sposób dokumentowania czynności związanych z pomocą lub asystą zostały uregulowane w Rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 1 kwietnia 2003 roku. Zgodnie z § 3 tego rozporządzenia, obowiązki organów udzielających pomocy obejmują zapewnienie:

- dostępu do miejsca realizacji czynności kontrolnych,
- porządku w miejscu przeprowadzania czynności kontrolnych,
- osobistego bezpieczeństwa kontrolującego lub innych osób biorących udział w czynnościach kontrolnych,

- użycia środków przymusu bezpośredniego po spełnieniu przesłanek ich zastosowania, w zakresie niezbędnym do umożliwienia przeprowadzenia czynności kontrolnych, w tym w szczególności w razie konieczności odparcia bezprawnego i bezpośredniego zamachu na kontrolującego lub inne osoby biorące udział w kontroli.

Kontrolującym przysługuje prawo do asysty Policji, Straży Granicznej lub straży miejskiej (gminnej) po pisemnym wezwaniu do jej udzielenia, z wyprzedzeniem co najmniej siedmiu dni. W wypadku wystąpienia ryzyka zwłoki w czynnościach kontrolnych, ustawodawca dopuścił możliwość wezwania asysty ustnie, telegraficznie lub telefonicznie, a także przy użyciu innych środków łączności. Na kontrolującym spoczywa w tych okolicznościach obowiązek pisemnego potwierdzenia wezwania w terminie trzech dni od dnia zakończenia czynności kontrolnych.

W toku kontroli podatkowej organowi podatkowemu przysługuje także prawo do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że przepisy ordynacji podatkowej wyróżniają dwie kategorie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych: zabezpieczenie powymiarowe (egzekucyjne) i zabezpieczenie przedwymiarowe (jursydycyjne). Pierwsze dotyczy zobowiązań ukształtowanych, jeśli nie upłynął jeszcze termin ich płatności, i uregulowane zostało w art. 33 § 1 ordynacji podatkowej (Kujawiński, 2013, s. 56-57). Stosownie do jego treści, zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, w tym w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Zabezpieczenie jursydycyjne następuje, na mocy art. 33 § 2, przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku. Może ono zostać dokonane w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. W decyzji o zabezpieczeniu na podstawie posiadanych danych o wysokości podstawy opodatkowania uwzględnieniu podlega przybliżona kwota zobowiązania podatkowego wraz z ewentualnymi odsetkami za zwłokę należnymi od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przesłanką zabezpieczenia jest uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane (np. w związku ze złą sytuacją finansową podatnika). Jak wskazuje H. Dzwonkowski (2016, s. 248-249), w postępowaniu podatkowym i w toku kontroli zabezpieczenie powinno być stosowane obligatoryjnie, jeśli istnieje przypuszczenie, że w celu przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego może zająć konieczność wszczęcia postępowania egzekucyjnego. W opinii R. Kujawińskiego sięganie do instytucji zabezpieczenia zobowiązania

w toku kontroli podatkowej jest działaniem kontrowersyjnym, los zobowiązania podatkowego nie jest bowiem w jej trakcie jeszcze rozstrzygnięty. W związku z tym istnieje ryzyko wyrządzenia podatnikowi szkody. Powoduje to, że organy podatkowe korzystają z tej instytucji prawa w analizowanych okolicznościach stosunkowo rzadko (Kujawiński, 2013, s. 58).

Bardzo istotne jest, by zabezpieczenie było jak najmniej dolegliwe dla podatnika. Nie może ono stwarzać zagrożenia dla bytu podatnika czy prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Dotyczy to nie tylko wysokości zabezpieczenia, ale także jego formy (Makowiec, 2012, s. 21). Jednocześnie należy podkreślić, że zabezpieczenie może przyjąć zróżnicowaną formę, w tym: gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, poręczenia bankowego, weksla z poręczeniem wekslowym banku, czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku, zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub NBP, uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego czy pisemnego nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej. Zabezpieczenie to może także występować w formie hipoteki przymusowej czy zastawu skarbowego. Zasady ustanowienia zabezpieczenia w tych formach regulują odpowiednio art. 34 i 41 ordynacji podatkowej.

Podobnie jak w odniesieniu do uprawnień kontrolujących, przepisy ordynacji podatkowej wymieniają obowiązki kontrolowanych, ich pracowników oraz osób współdziałających. Katalog tych obowiązków, tak jak katalog uprawnień kontrolujących, ma charakter otwarty. Zawiera on wyłącznie przykładowe obowiązki, z zastrzeżeniem że powinny być wykonywane nieodpłatnie. Podmiot podlegający kontroli podatkowej jest obowiązany, w szczególności, umożliwić jej przeprowadzenie. Oznacza to, że powinien, między innymi, uczestniczyć w kontroli, udzielać wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, zapewniać dostęp do dokumentacji, zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, umożliwić dostęp do pomieszczeń, umożliwić filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, ustanowić pełnomocnika do spraw doręczeń w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy czy zawiadomić każdorazowo o zmianie adresu.

Ponadto jest on zobowiązany do przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisanych w postaci elektronicznej odpowiadającej odpowiedniej strukturze logicznej. Właściwą strukturę logiczną stanowi tzw. Jednolity Plik Kontrolny. Omawiane przepisy obowiązują od dnia 1 lipca 2016 roku i dotyczą podmiotów prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych. Celem ich wprowadzenia było usprawnienie

procedur kontrolnych, zmniejszenie ich pracochłonności i zwiększenie skuteczności (Damaz, 2017, s. 109). Omawiane obowiązki nałożone zostały początkowo na przedsiębiorstwa duże, a od 1 lipca 2018 roku dotyczyć będą wszystkich przedsiębiorstw, niezależnie od ich rozmiarów i formy. Jednolity Plik Kontrolny obejmuje siedem struktur, w skład których poza księgami rachunkowymi i podatkową księgą przychodów i rozchodów wchodzi dowody księgowe uwzględniające wyciągi bankowe, dokumentację obrotu magazynowego, ewidencję zakupu i sprzedaży VAT, faktury VAT i ewidencję przychodów (*Jednolity Plik Kontrolny*, 2017).

Uprawnienia podmiotów kontrolowanych, podobnie jak obowiązki organów kontrolujących, są związane bezpośrednio z opisanymi w rozdziale poświęconym kontroli skarbowej ogólnymi zasadami postępowania podatkowego uregulowanymi w art. 120-129 ordynacji podatkowej. W praktyce zasady te doprecyzowane zostały w przepisach normujących poszczególne etapy kontroli podatkowej. Nawiązują one więc do następujących praw kontrolowanego: do czynnego uczestnictwa w czynnościach kontrolnych, w tym do uczestnictwa w przeprowadzaniu dowodu (np. uczestnictwa w przesłuchaniach świadków, w czynnościach dokonywania oględzin) oraz składania wyjaśnień i wnoszenia dowodów, do żądania przeprowadzenia dowodu, do rezygnacji z uczestnictwa w kontroli, do informacji o przysługujących podatnikowi prawach i obowiązkach, do zapoznania się z zakresem i planowanym czasem kontroli, do identyfikacji osób kontrolujących, do przeglądania akt sprawy, w tym także sporządzania notatek i odpisów, do wyznaczenia pełnomocnika i reprezentanta (Melezini i Zalewski, 2013, s. 196-200).

Na mocy art. 130 ordynacji podatkowej kontrolowanemu przysługuje także prawo do żądania wyłączenia pracownika organu podatkowego z realizowania czynności kontrolnych. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 kwietnia 2015 roku, omawiana instytucja służy realizacji zasad ogólnych postępowania, w szczególności realizacji zasady prawdy obiektywnej i zaufania do organów podatkowych. Kontrolowany powinien jednak uprawdopodobnić istnienie okoliczności, które mogą pociągać za sobą wątpliwości odnośnie do bezstronności kontrolującego. Przykładem okoliczności tego typu jest istnienie relacji o charakterze towarzyskim pomiędzy kontrolowanym i kontrolującym. Jeżeli okoliczności takie zachodzą, a wniosku o wyłączenie nie złożyła żadna ze stron, to wyłączenie powinno nastąpić z urzędu. Na przykład w wyroku z dnia 7 stycznia 2004 roku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wydający decyzję może nie być bezstronnym pracownikiem urzędu skarbowego wobec podatnika, którego pracownikiem była jego żona i z którym rozstawiała się w wyniku konfliktu.

3.5. Środki ochrony prawnej kontrolowanego i zakończenie kontroli podatkowej

W toku kontroli podatkowej przysługują kontrolowanemu określone ustawowo środki ochrony prawnej. Jednym z tych środków jest przewidziane w art. 84c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej prawo do wniesienia sprzeciwu. Instytucja ta wprowadzona została do prawa podatkowego od dnia 7 marca 2009 roku i ma na celu ochronę przedsiębiorców przed działaniem organów kontrolnych niezgodnym z przepisami wspomnianej ustawy (Mariański i Strzelec, 2012, s. 95). Ustawodawca przewidział możliwość wniesienia sprzeciwu wyłącznie w przypadku (Blicharz, 2013, s. 141):

- wszczęcia kontroli bez zawiadomienia przedsiębiorcy oraz z uchybieniem terminów,
- wszczęcia kontroli bez upoważnienia lub na podstawie nieprawidłowo sformułowanego upoważnienia, bądź z naruszeniem treści upoważnienia niezbędnego do prawidłowego przeprowadzenia kontroli,
- nieokazania przez kontrolującego legitymacji służbowej przed przystąpieniem do czynności kontrolnych,
- wszczęcia kontroli z naruszeniem przepisów o wyłączeniu pracownika,
- niepoinformowania kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach przy wszczęciu kontroli,
- wykonywania czynności kontrolnych wbrew wymogowi obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej,
- naruszenia zakazu podejmowania i prowadzenia jednocześnie kilku kontroli przedsiębiorcy,
- przekroczenia limitów czasu trwania kontroli.

Ustawodawca enumeratywnie wymienił także przypadki, kiedy wniesienie sprzeciwu jest niedopuszczalne. Zachodzi to, jeżeli: przeprowadzenie kontroli podatkowej bez zawiadomienia lub przeprowadzenie kontroli pomimo nieobecności kontrolowanego, jego pełnomocnika albo reprezentanta lub nieprzestrzeganie zakazu przeprowadzania więcej niż jednej kontroli przedsiębiorcy, lub przekroczenie ograniczeń dotyczących czasu trwania kontroli w roku kalendarzowym jest niezbędne w celu przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa albo wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego albo wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Sprzeciw wraz ze stosownym uzasadnieniem wnoszony jest w formie pisemnej do organu kontrolującego w terminie trzech dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli. Jeżeli sprzeciw dotyczy naruszenia przepisów wprowadzających ograniczenia czasu trwania kontroli, bieg terminu do złożenia sprzeciwu rozpoczyna się w dniu, w którym nastąpiło przekroczenie limitu czasu trwania kontroli.

Skutkiem wniesienia sprzeciwu jest wstrzymanie czynności kontrolnych do dnia doręczenia przedsiębiorcy postanowienia o kontynuowaniu czynności kontrolnych. Sprzeciw jest rozpatrywany w terminie trzech dni od jego wniesienia. W tym terminie organ kontrolny wydaje postanowienie o odstąpieniu od czynności kontrolnych lub ich kontynuowaniu. Organ kontrolny może na czas rozpatrzenia sprzeciwu dokonać zabezpieczenia dowodów (np. próbek towarów, dokumentów, nośników informacji) mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli. Ustawa przewiduje prawo do złożenia zażalenia na postanowienie o rozpatrzeniu sprzeciwu, z zachowaniem wymogów formalnych dla pism procesowych. Zażalenie to składa się również w terminie trzech dni od dnia doręczenia postanowienia o rozpatrzeniu sprzeciwu. Powinno ono zostać rozpatrzone w terminie siedmiu dni od dnia jego wniesienia. Zarówno termin na wniesienie sprzeciwu, jak i termin na wniesienie zażalenia są terminami procesowymi, możliwe jest więc ich przywrócenie. W przypadku przewlekłości czynności kontrolnych, po wydaniu postanowienia w przedmiocie zażalenia, przedsiębiorca może wnieść skargę do właściwego sądu administracyjnego. Stosownie bowiem do art. 3 § 2 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie między innymi w sprawach skarg na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także na postanowienia rozstrzygające sprawę co do jej istoty (Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002).

Zakończenie kontroli podatkowej nie przesądza o rozstrzygnięciu sprawy co do jej istoty, a jedynie może stanowić podstawę wydania decyzji w toku postępowania podatkowego wszczynanego po jej zakończeniu (Zalewski i Melezini, 2010a, s. 241). Jak uregulowano w art. 284b § 1 ustawy, kontrola podatkowa powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie, który został wskazany w upoważnieniu. Jednocześnie w sytuacji, gdy kontrola nie zostaje zakończona we wskazanym terminie, kontrolujący jest zobowiązany do zawiadomienia kontrolowanego w formie pisemnej o przyczynach niedotrzymania terminu i wskazania nowego terminu zakończenia kontroli.

Kontrola podatkowa zostaje zakończona sporządzeniem, doręczeniem kontrolowanemu i podpisaniem protokołu kontroli (rys. 7). Stanowi on podstawową formę dokumentowania przebiegu kontroli. Ponadto stan faktyczny może być także utrwalany za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk oraz na informatycznych nośnikach danych. Należy przy tym dodać, że w formie protokołu w toku kontroli powinna być dokumentowana każda czynność mająca znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Ustawodawca nie wymienia enumeratywnie czynności, które wymagają udokumentowania w formie protokołu. W art. 171 wskazano jednak, że protokół powinien być sporządzany w wypadku (Dzwonkowski, 2016, s. 1231):

- przesłuchania strony, świadka i biegłego,
- przyjęcia wniesionego ustnie podania,
- ustnego ogłoszenia postanowienia,
- oględzin i ekspertyz dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego,
- rozprawy.

Fakt sporządzenia odrębnego protokołu w związku z przeprowadzeniem wspomnianych dowodów nie oznacza, że kontrolujący nie powinien opisać szczegółowo poszczególnych czynności dowodowych w protokole kontroli. Protokół powinien być bowiem sporządzony w taki sposób, aby z jego treści wynikało, kto, gdzie, kiedy i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy tych czynnościach obecny oraz co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono, a także jakie uwagi zostały zgłoszone przez strony uczestniczące w tych czynnościach (Melezini i Zalewski, 2012, s. 29). Protokół powinien zatem odzwierciedlać wszelkie czynności podejmowane przez kontrolującego (w tym wezwanie do określonych czynności, powołanie świadków, przeprowadzenie oględzin), a także zachowania kontrolowanego (nie tylko działania, lecz także zaniechania), jeśli mają one związek z kontrolą podatkową (np. rezygnacja z uczestnictwa w kontroli, odmowa przedstawienia określonych dokumentów, ksiąg, opór przy wstępie na nieruchomości) (Glumińska-Pawlic, 2016a, s. 141). Protokoły z poszczególnych czynności stanowią załączniki do protokołu kontroli. Dodatkowe procedury przewidziane zostały na gruncie art. 174 ordynacji podatkowej w odniesieniu do protokołu przesłuchania. Protokół ten powinien zostać odczytany i przedłożony do podpisu osobie składającej zeznania. W wypadku zeznań w języku obcym w protokole jest podawany ich przekład na język polski z uwzględnieniem danych identyfikujących tłumacza, jego adresu oraz podpisu.

Elementy protokołu z kontroli podatkowej zostały określone przez ustawodawcę. Zgodnie z art. 290 ordynacji podatkowej powinien on zawierać w szczególności:

- wskazanie kontrolowanego,
- wskazanie osób kontrolujących,
- określenie przedmiotu i zakresu kontroli,
- określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli,
- opis dokonanych ustaleń faktycznych,
- dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów,
- ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli,
- pouczenie o prawie do złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie do złożenia korekty deklaracji,
- pouczenie o obowiązku zawiadomienia o zmianie adresu, mającej miejsce w określonych okolicznościach, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

Ostatni z wspomnianych elementów jest związany z nałożeniem na kontrolowanego obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie adresu dokonanej w ciągu sześciu miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. Obowiązek ten występuje wyłącznie wtedy, gdy w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości. W razie niedopełnienia tego obowiązku postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adres, pod który doręczono protokół kontroli (Münnich, 2010, s. 149).

Protokół kontroli powinien także uwzględniać ustalenia dotyczące badania ksiąg, w tym określenie, w jakim zakresie są one prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy przez podatnika. Protokół sporządzany jest w dwóch egzemplarzach, w tym jeden z nich jest przekazywany kontrolowanemu, drugi natomiast pozostawiany w aktach sprawy w organie podatkowym przeprowadzającym kontrolę. Przepis ten ma na celu zagwarantowanie kontrolowanemu możliwości zapoznania się z jego treścią. Sporządzenie protokołu następuje w trzech egzemplarzach w przypadku stwierdzenia, że organ przeprowadzający kontrolę nie był właściwy miejscowo w momencie jej wszczęcia. Jeden z tych egzemplarzy przekazywany jest wtedy właściwemu organowi podatkowemu, bowiem przeprowadzone czynności kontrolne pozostają w tym wypadku w mocy.

W sytuacji gdy kontrolowany nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole, ma prawo przedstawić zastrzeżenia i wyjaśnienia, z jednoczesnym wskazaniem wniosków dowodowych. Są one wnoszone w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu. Jak wskazuje M. Szczypiór, ze względu na to, że w toku kontroli nie mają zastosowania przepisy rozdziału 7, działu IV ordynacji podatkowej, kontrolowanemu nie przysługuje prawo do złożenia wniosku o przywrócenie terminu do złożenia zastrzeżeń (Szczypiór, 2009, s. 115). Brak złożenia zastrzeżeń oznacza, że kontrolowany akceptuje treść protokołu. Jednocześnie podatnikowi nadal przysługuje prawo do składania wyjaśnień i kwestionowania ustaleń kontrolnych w toku odrębnego od kontrolnego postępowania podatkowego (Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2007).

Organ kontroli rozpatruje zastrzeżenia w terminie 14 dni od ich złożenia. Jest on obowiązany zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia i wskazać zakres uwzględnienia lub braku uwzględnienia zastrzeżeń z przytoczeniem uzasadnienia faktycznego i prawnego. Powinien odnieść się również do złożonych przez podatnika wyjaśnień do protokołu. Brak tego odniesienia może stanowić istotne uchybienie proceduralne. Wyjaśnienie i zastrzeżenia kontrolowanego są bowiem różnymi formami wyrażania przez niego stanowiska odnośnie do protokołu kontroli, nie oznaczają natomiast różnych środków prawnych pozostających do jego dyspozycji (Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 stycznia 2005). Ze względu na obowiązywanie w sprawach nieuregulowanych w art. 281-291d ordynacji podatkowej przepisów działu IV tej ustawy organ podatkowy z urzędu lub na żądanie strony prostuje w drodze postanowienia błędy rachunkowe

oraz oczywiste pomyłki zawarte w protokole. Zgodnie z sentencją wyroku WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2004 roku wydawane w tej sprawie postanowienie należy do aktów o charakterze ściśle procesowym, dotyczącym kwestii wyłaniających się w toku postępowania (w tym zmierzających na przykład do eliminacji oczywistych pomyłek).

Bezpośrednim następstwem wszczęcia kontroli podatkowej jest przewidziane na gruncie art. 81b zawieszenie prawa do złożenia korekty deklaracji w zakresie objętym kontrolą. W przypadku jej złożenia przez podmiot kontrolowany korekta ta nie wywołuje skutków prawnych (Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2011). Podatnikowi po zakończeniu kontroli podatkowej, a przed wszczęciem postępowania podatkowego, przysługuje prawo do złożenia korekty deklaracji, w tym także w zakresie przedmiotowym objętym kontrolą. Prawo to zostało uregulowane w art. 81b § 1 pkt 2a ordynacji podatkowej.

Złożenie korekty deklaracji w opisywanej sytuacji jest korzystne dla podatnika z dwóch względów. Po pierwsze pozwala na uniknięcie odpowiedzialności karnoskarbowej. Stosownie bowiem do art. 16a kodeksu karnego skarbowego nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ten, kto złożył prawnie skuteczną korektę deklaracji podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. Jak podkreśla S. Dudziak (2013, s. 11), intencją ustawodawcy było wprowadzenie przepisu o charakterze *lex specialis* do art. 16 kodeksu karnego skarbowego, który regulowałby postać czynnego żalu, przejawiającą się w złożeniu korekty deklaracji podatkowej, w rezultacie której organ podatkowy uzyskuje wiedzę o nieprawidłowości pierwotnie złożonej deklaracji. Należy także dodać, że od 15 lipca 2016 roku, w związku z wdrożeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzono do ordynacji podatkowej art. 81b § 1a. Stosownie do jego treści, skorygowanie deklaracji może nastąpić także w toku postępowania podatkowego, prowadzonego w sprawie unikania opodatkowania przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia odnośnie do zebranego materiału dowodowego. Drugą korzyścią związaną ze złożeniem korekty deklaracji po przeprowadzonej kontroli podatkowej, w toku której ujawniono nieprawidłowości, jest odstąpienie od przeprowadzenia postępowania podatkowego (stosownie do wyroku NSA z dnia 9 kwietnia 2015 roku postępowanie podatkowe nie może być wszczęte, jeżeli podatnik złożył deklarację lub korektę deklaracji, w której w całości uwzględnił nieprawidłowości ujawnione w wyniku tej kontroli). Postępowanie to wszczynane jest na mocy art. 165b § 1 ordynacji podatkowej w wypadku niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, w terminie nie późniejszym niż sześć miesięcy od

zakończenia kontroli. W następujących wypadkach postępowanie podatkowe może być wszczęte po tym okresie:

- podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w trakcie kontroli podatkowej,
- organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów, uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Dokumentowaniu liczby i czasu trwania kontroli przeprowadzanych u przedsiębiorcy służy książka kontroli. Prowadzi ją i przechowuje przedsiębiorca w swojej siedzibie na mocy art. 81 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Poza książką kontroli przedsiębiorca jest zobowiązany do przechowywania upoważnień i protokołów kontroli. W książce kontroli podlegają odnotowaniu: oznaczenie organu kontroli i oznaczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia, daty jej wszczęcia i zakończenia, zakres przedmiotowy, zalecenia pokontrolne oraz stosowane środki pokontrolne, uzasadnienie braku zawiadomienia o wszczęciu kontroli, uzasadnienie jej wszczęcia, uzasadnienie zastosowania wyjątków (dotyczących np. okoliczności braku zastosowania zasady *ne bis in idem* czy przeprowadzania kontroli pomimo nieobecności kontrolowanego). Książka kontroli może być prowadzona w formie elektronicznej. W tym wypadku domniemywa się, że dane w niej zawarte znajdują potwierdzenie w dokumentach gromadzonych przez przedsiębiorcę. Przedsiębiorca jest zobowiązany do okazania książki kontroli kontrolującemu. Z obowiązku tego jest zwolniony, jeśli jej okazanie nie jest możliwe, bowiem została ona udostępniona innemu organowi. W tym wypadku podlega ona okazaniu w siedzibie organu kontroli w terminie trzech dni roboczych od dnia jej zwrotu przez inny organ.

3.6. Kontrola celno-skarbowa

Z dniem wejścia w życie przepisów o Krajowej Administracji Skarbowej, czyli od dnia 1 marca 2017 roku, została utworzona nowa forma kontroli podatników – kontrola celno-skarbowa. Zadania w jej zakresie przypisano organom administracji celno-skarbowej. Powołanie tych organów miało między innymi służyć spełnieniu postulatów ograniczenia wielotorowości kontroli realizacji zobowiązań podatkowych (Stolarski, 2016, s. 279). Należy przy tym podkreślić, że koncepcja ujednoczenia służb celnych i administracji podatkowej nie jest nowa (Opinia z dnia 2 lipca 2007). Znalazła już wcześniej odzwierciedlenie w projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 14 maja 2007 roku.

Reformie administracji skarbowej i celnej przeprowadzonej w 2017 roku i wprowadzeniu kontroli celno-skarbowej przyświecały liczne cele. Do najistotniejszych należy zaliczyć dążenie do usprawnienia poboru należności podatkowych i celnych, zmniejszenie luki podatkowej, zwiększenie dobrowolności

wypełniania obowiązków podatkowych, usprawnienie obsługi podatnika, obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych, rozwój kadr skarbowych, sprecyzowanie odpowiedzialności osób kierujących administracją skarbową, zwiększenie sprawności weryfikacji danych podawanych przez podatników w deklaracjach podatkowych i dokumentach celnych i ujednoczenie orzecznictwa podatkowego i celnego (*Uzasadnienie poselskiego projektu*, 2016, s. 3-5). W uzasadnieniu do poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazano, że kontrola celno-skarbowa jest instrumentem wykrywania i zwalczania nieprawidłowości na znaczną skalę, w tym przede wszystkim wykrywania i zwalczania uchybień, których rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa (*Uzasadnienie poselskiego projektu*, 2016, s. 35).

Prowadzenie kontroli celno-skarbowej należy zgodnie z art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do obowiązków naczelników urzędów celno-skarbowych. Koordynowanie zadań kontroli celno-skarbowej stanowi natomiast obowiązek Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Ponadto Szef Krajowej Administracji Skarbowej wykonuje kontrolę celno-skarbową w zakresie prawidłowości i prawdziwości składanych oświadczeń o stanie majątkowym przez funkcjonariuszy i inne osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS. Należy przy tym podkreślić, że naczelnikom tych urzędów przypisano także zadania w zakresie ustalania i określania podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów. Stały się więc one organami właściwymi odnośnie do podatku akcyzowego od importu i eksportu wyrobów akcyzowych oraz podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów. Dodatkowo w ich gestii pozostaje rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz ściganie ich sprawców, a także rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw określonych w przepisach ustawy o rachunkowości oraz ściganie ich sprawców. Na organ ten nałożono także między innymi obowiązek rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania przestępstw popełnianych w ramach przestępczości zorganizowanej oraz udziału w zorganizowanej grupie przestępczej, fałszerstwa materialnego i intelektualnego, wykorzystywania dokumentów potwierdzających fałszerstwo intelektualne, czy oszustwo, jeśli spowodowały one uszczuplenie należności publiczno-prawnej. We wcześniej obowiązującym stanie prawnym organy skarbowe prowadziły postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych, nie przysługiwało im natomiast prawo do prowadzenia postępowań w sprawach o przestępstwa powszechne, pozostające w związku z przestępstwami skarbowymi. Powierzenie tych zadań organom celno-skarbowym ma się przyczynić do zwiększenia efektywności zwalczania przestępczości skarbowej, w tym poprzez obniżenie

kosztów funkcjonowania administracji skarbowej (*Uzasadnienie poselskiego projektu*, 2016, s. 39).

Istotne zmiany wprowadzone zostały w następstwie reform administracji skarbowej w zakresie dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej dyrektor izby administracji skarbowej rozstrzyga zasadniczo w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych. Wyjątek w tym zakresie stanowią jednak decyzje wydawane w toku postępowania prowadzonego przez organy celno-skarbowe, w związku ze stwierdzeniem przez te organy nieprawidłowości w toku kontroli celno-skarbowej. Organem odwoławczym w przypadku tych decyzji jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzje w pierwszej instancji. Naczelnikowi urzędu celno-skarbowego jako organowi drugiej instancji przyznano także uprawnienia do rozpatrywania złożonych przez kontrolowanych odwołań od decyzji, wydanych przez ten organ w pierwszej instancji, dotyczących dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego oraz przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. Dyrektor izby administracji skarbowej rozpatruje jednakże odwołania od decyzji wydanych przed 1 marca 2017 roku przez naczelników urzędów skarbowych, urzędów celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, jeżeli termin do wniesienia odwołania upływa po 28 lutego 2017 roku.

W odniesieniu do kontroli celno-skarbowej zastosowanie mają w szczególności przepisy rozdziału 1 działu V ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Nie regulują one tej kategorii kontroli w sposób kompleksowy. Odnoszą się do niej także przepisy ordynacji podatkowej, między innymi w zakresie zasad ogólnych, terminów wszczęcia i stron kontroli, pełnomocników, doręczeń pism urzędowych, wezwań, postępowania dowodowego czy tajemnicy skarbowej. Jednocześnie w art. 77 ust. 1a pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej ustawodawca wyłączył zastosowanie jej przepisów do czynności kontroli celno-skarbowej.

Przedmiotowy zakres kontroli celno-skarbowej uregulowany został w art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Obejmuje on w szczególności weryfikację wywiązywania się z obowiązków prawa podatkowego, celnego, innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi oraz kontrolę wyrobów akcyzowych (wykonywaną przed reformą w ramach szczególnego nadzoru podatkowego). Uwzględnia on ponadto kontrolę przestrzegania przepisów:

- regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych i zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem,

- 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 kantowerowej.

Kontroli omawianego typu podlegają również między innymi: rodzaj paliwa w zbiorniku środka przewozowego, prawidłowość wypłaty refundacji wywozowych przyznawanych w przypadku wywozu produktów rolnych do państw trzecich, ruch drogowy, transport drogowy, prawidłowość i prawdziwość oświadczeń o stanie majątkowym składanych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy, przesyłki pocztowe. Jak wskazuje D. Strzelec (2017, s. 28), regulacje w zakresie zasad prowadzenia kontroli celno-skarbowej, uprawnień i obowiązków stron (w tym uprawnień kontrolujących o charakterze operacyjno-rozpoznawczym) stanowią syntezę kilku dotychczasowych aktów prawnych, w tym w szczególności ustawy o kontroli skarbowej i ustawy o służbie celnej, z rozszerzeniem kompetencji tej kontroli na obszary dotychczas nie uwzględniane, w tym związane ze zwalczaniem przestępczości gospodarczej.

Specyficzny charakter kontroli celno-skarbowej skutkuje szeregiem odrębności w zakresie jej prowadzenia w porównaniu z kontrolą podatkową. Kontrola celno-skarbowa przeprowadzana jest przez naczelników urzędów celno-skarbowych. W przypadku tej formy kontroli została zniesiona właściwość miejscowa, a mianowicie każdy naczelnik urzędu celno-skarbowego może wykonywać czynności kontrolne na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Rozwiązanie to wprowadzone zostało przede wszystkim w celu zwalczania oszustw w podatku od wartości dodanej, w tym powodujących istotny ubytek dochodów publicznych w skali całej Unii Europejskiej oszustw karuzelowych. Inaczej niż w wypadku kontroli losowej lub kontroli wynikającej z przepisów prawa, wszczęcie kontroli wymaga uprzedniego przeprowadzenia analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości i oceny środków niezbędnych do jego ograniczenia. Analiza ta powinna uwzględniać prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia prawa.

Kontrolowany nie jest zawiadamiany o planowanej kontroli celno-skarbowej. Jej wszczęcie następuje z urzędu w dniu doręczenia upoważnienia. Wzór tego upoważnienia został zawarty w Rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 lutego 2017 roku. Upoważnienie do kontroli celno-skarbowej powinno w swojej treści uwzględniać: oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, wskazanie kontrolujących, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli i przewidywany termin jej zakończenia, podpis osoby udzielającej upoważnienia, pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego. W przypadku pojawienia się przesłanek świadczących o nieprzestrzeganiu przez kontrolowanego przepisów kontrola jest wszczynana wyłącznie na podstawie okazanej

legitymacji służbowej. Takie wszczęcie kontroli może nastąpić także wówczas, gdy uzasadniają to inne okoliczności faktyczne. Ani na gruncie ustawy, ani na gruncie aktów wykonawczych nie zostały jednak sprecyzowane pozostałe okoliczności faktyczne, uzasadniające wszczęcie kontroli celno-skarbowej na podstawie legitymacji.

W formie zbliżonej do art. 285a ordynacji podatkowej w art. 59 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej uregulowano kwestie miejsca prowadzenia czynności kontrolnych. Czynności te mogą być prowadzone w urzędzie celno-skarbowym, w siedzibie kontrolowanego, w miejscu prowadzenia lub przechowywania ksiąg podatkowych oraz w każdym innym miejscu związanym z prowadzoną przez kontrolowanego działalnością, w tym w lokalu mieszkalnym lub w miejscach, w których mogą się znajdować urządzenia, towary lub dokumenty dotyczące tych urządzeń, towarów lub czynności podlegających kontroli. Ponadto ustawodawca przewidział możliwość prowadzenia kontroli w innych urządzeniach obsługujących organy krajowej administracji skarbowej. Katalog miejsc prowadzenia czynności kontrolnych jest więc szerszy niż w wypadku kontroli podatkowej, która może być prowadzona w siedzibie organu podatkowego, wyłącznie za zgodą kontrolowanego, jeśli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Organom kontroli celno-skarbowej przysługuje także znacznie szerszy katalog uprawnień niż organom kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, obejmują one prawo do:

- wstępu, przebywania i poruszania się na gruncie oraz w budynku, lokalu lub innym pomieszczeniu kontrolowanego oraz dokonywania oględzin,
- żądania udostępniania akt, ewidencji, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków, a także udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej,
- sporządzania szkiców, kopiowania, filmowania, fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych, a także zbierania innych niezbędnych materiałów,
- legitymowania lub ustalania w inny sposób tożsamości osób,
- przesłuchiwania kontrolowanego lub świadków oraz żądania złożenia wyjaśnień,
- przeszukiwania lokali, w tym lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń i miejsc oraz rzeczy, w tym także z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych,
- zasięgania opinii biegłych,
- zabezpieczania zebranych dowodów,
- żądania przeprowadzenia spisu z natury,

- badania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów, w tym pobrania próbek towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych, w celu ich zbadania,
- 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,
- przeprowadzania w uzasadnionych przypadkach, w drodze eksperymentu, doświadczenia lub odtworzenia możliwości gry na automacie lub gry na innym urządzeniu,
- żądania zamknięcia dokumentacji dotyczącej towarów i czynności podlegających kontroli w celu umożliwienia porównania stanu rzeczywistego ze stanem ewidencyjnym,
- nakładania zamknięć urzędowych na urządzenia, pomieszczenia, naczynia oraz środki przewozowe,
- uczestniczenia w podlegających kontroli 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.

Kontrolujący mający status funkcjonariusza KAS zostali wyposażeni w dodatkowe kompetencje. Uprawnieni są mianowicie do:

- przeprowadzania rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych,
- przeszukania osób,
- konwoju i strzeżenia towarów,
- kontroli przesyłek pocztowych,
- zatrzymywania pojazdów i wykonywania innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego oraz zatrzymywania i kontrolowania statków żeglugi morskiej i śródlądowej,
- przeprowadzania kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego,
- przebywania i poruszania się po gruntach bez uzyskania zgody ich właścicieli lub użytkowników w czasie bezpośredniego pościgu (do rozpatrywania ewentualnych odszkodowań za wyrządzone szkody z tego tytułu mają zastosowanie odpowiednie przepisy kodeksu cywilnego).

Ustawodawca w art. 64 ust. 7 enumeratywnie wskazał wyłączenia odnoszące się do rewizji przeprowadzanej w ramach kontroli celno-skarbowej. Nie podlegają jej na zasadzie wzajemności:

- towary przeznaczone dla obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych oraz misji specjalnych, a także organizacji międzynarodowych mających siedziby lub placówki w Rzeczypospolitej Polskiej,
- towary przeznaczone dla osób korzystających z przywilejów i immunitetów dyplomatycznych,
- przesyłki urzędowe przesyłane do obcych przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i misji specjalnych w Rzeczypospolitej Polskiej, opatrzone pieczęcią urzędową przedstawicielstwa dyplomatycznego, urzędu konsularnego, ministerstwa spraw zagranicznych obcego państwa lub pieczęcią urzędową misji specjalnej albo organizacji lub instytucji, która misję ustanowiła, a także opatrzone taką pieczęcią przesyłki przez nie wysyłane.

Ponadto rewizja nie jest przeprowadzana w przypadku opatrzonych pieczęcią urzędową przesyłek przesyłanych między urzędem obsługującym ministra właściwego do spraw zagranicznych a polskimi przedstawicielstwami dyplomatycznymi, urzędami konsularnymi i misjami specjalnymi za granicą.

Funkcjonariusze KAS pełniący służbę w komórkach organizacyjnych urzędu obsługującego ministra i urzędu celno-skarbowego uzyskali także kompetencje w zakresie przeprowadzania czynności o charakterze operacyjno-rozpoznawczym, w tym czynności umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawni. Celem tego rozwiązania jest kontynuacja przepisów obowiązujących przed reformą a przyznających wskazane kompetencje inspektorom kontroli skarbowej w ramach prowadzonego przez nich wywiadu skarbowego oraz pracownikom służby celnej na gruncie rozdziału 6 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o służbie celnej. Celem tych przepisów jest zwalczanie oszustw podatkowych i celnych oraz przestępstw korupcyjnych popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w KAS.

Stosownie do art. 113 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, organy KAS są uprawnione do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania: informacji zawierających dane osobowe, określonych ustawowo danych przekazu telekomunikacyjnego, przesyłki pocztowej albo przekazu w ramach usługi świadczonej drogą elektroniczną, a także informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych dotyczących podmiotów podlegających kontroli oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa albo przestępstwa skarbowego. Uprawnienia te mogą być realizowane między innymi w toku kontroli celno-skarbowej. Kontrolę nad uzyskiwaniem danych telekomunikacyjnych, pocztowych lub internetowych sprawuje sąd okręgowy właściwy dla siedziby organu KAS, któremu dane te zostały udostępnione. Kompetencje funkcjonariuszy KAS obejmują także prawo do obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom, stosowania tzw. kontroli operacyjnej czy przesyłki niejawnie kontrolowanej.

Funkcjonariusze ci mogą także w toku realizowanych czynności stosować środki przymusu bezpośredniego i broń palną. W art. 133 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wymieniono ponadto dodatkowe ich kompetencje, w tym w szczególności w zakresie:

- zatrzymywania i przeszukiwania osób, zatrzymywania rzeczy oraz przeszukiwania lokali mieszkalnych, pomieszczeń i innych miejsc, bagażu, ładunku i środków przewozowych w trybie i przypadkach określonych w przepisach kodeksu postępowania karnego,
- zatrzymywania i przeszukiwania urządzeń zawierających dane informatyczne lub systemów informatycznych, w zakresie danych przechowywanych w tych urządzeniach lub systemach albo na nośnikach, w tym korespondencji przesyłanej pocztą elektroniczną w trybie i przypadkach określonych w przepisach kodeksu postępowania karnego,
- nakładania grzywien w drodze mandatu karnego za wykroczenia i wykroczenia skarbowe, na zasadach określonych w kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia i kodeksie karnym skarbowym,
- zwracania się o niezbędną pomoc do innych jednostek organizacyjnych, przedsiębiorców i organizacji społecznych, jak również zwracania się w nagłych wypadkach do każdej osoby o udzielenie doraźnej pomocy, w ramach obowiązujących przepisów prawa.

Przepisy odnoszące się do realizowania czynności o charakterze operacyjno-rozpoznawczym zostały bezpośrednio przeniesione z ustawy o kontroli skarbowej i dostosowane do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 lipca 2014 roku poprzez uwzględnienie regulacji zawartych w przedmiotowym zakresie w ustawie z dnia 15 stycznia 2016 roku o zmianie ustawy o policji oraz niektórych innych ustaw.

W art. 79 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej uwzględniono uprawnienia związane z przeprowadzaniem tzw. kontroli krzyżowych. Umożliwia on naczelnikowi urzędu celno-skarbowego występowanie do kontrahentów kontrolowanego o udostępnienie dokumentów związanych z dostawą towaru lub usługi w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności, o przekazanie, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej, odpowiadającej wymaganej ustawowo strukturze logicznej, oraz o udzielenie wyjaśnień związanych z dostawą towaru lub usługi. Za kontrahentów kontrolowanego uznaje się nie tylko bezpośrednich dostawców i nabywców oferowanych przez niego towarów i usług, ale także dostawców i nabywców pośrednich.

Naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przysługują kompetencje w zakresie kontroli przesyłek pocztowych na warunkach przewidzianych w art. 70, zarządzania konwoju towarów na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w wypadkach

wskazanych w art. 67, zarządzania strzeżenia przez funkcjonariuszy towarów w przypadkach określonych w art. 68 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Rozwiązania te są również kontynuacją przepisów, które stanowiły część ustawy o służbie celnej i ustawy o kontroli skarbowej. Naczelnik dokonuje również, zgodnie z art. 80 rozpatrywanej ustawy, zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego. W odniesieniu do procedur tego zabezpieczenia zastosowanie mają odpowiednie przepisy ordynacji podatkowej (dotyczące zabezpieczenia zobowiązania przed terminem płatności – art. 33-33g).

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej w art. 72 precyzuje obowiązki, które w toku kontroli celno-skarbowej spoczywają na kontrolowanym, jego pracownikach, osobach współdziałających z kontrolowanym, podmiotach prowadzących lub przechowujących księgi podatkowe lub dokumenty oraz osobach wykonujących czynności podlegające kontroli celno-skarbowej. Korespondują one, podobnie jak w przypadku kontroli podatkowej, z prawami kontrolujących. Osoby te są w szczególności zobowiązane do:

- zapewnienia warunków przeprowadzenia kontroli, w tym udostępnienia, w miarę możliwości, samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów,
- udzielania wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli,
- umożliwienia wglądu w dokumenty i ewidencje objęte zakresem kontroli (między innymi dokumenty handlowe, księgowo i finansowe), nawet jeżeli mają charakter poufny, w tym zapisane i przechowywane w formie elektronicznej,
- udzielania niezbędnej pomocy technicznej, jeżeli dokumenty lub ewidencje będące przedmiotem kontroli zostały sporządzone z zastosowaniem technik elektronicznego przetwarzania danych,
- przedstawienia na żądanie tłumaczenia na język polski dokumentów mających znaczenie dla kontroli, sporządzonych w języku obcym,
- udostępniania towarów, urządzeń oraz środków przewozowych oraz zapewnienia dostępu do pomieszczeń oraz innych miejsc będących przedmiotem kontroli,
- wydawania za pokwitowaniem towarów lub dokumentów na czas trwania kontroli,
- przeprowadzania na żądanie spisu z natury w zakresie niezbędnym na potrzeby kontroli,
- umożliwiania zbadania towarów, surowców, półproduktów i wyrobów gotowych, w tym przez pobranie ich próbek,
- udostępniania w niezbędnym zakresie środków łączności, a także innych urządzeń technicznych,

- umożliwiania, nieodpłatnego, sporządzania kopii i szkiców, filmowania i fotografowania oraz dokonywania nagrań dźwiękowych.

Dodatkowe obowiązki zostały nałożone między innymi w przypadku podatników podlegających kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużywania wyrobów akcyzowych oraz wydobywania urobku rudy miedzi, produkcji koncentratu, wydobywania gazu ziemnego lub ropy naftowej. Kontrole tych podatników polegają na realizowaniu czynności kontrolnych w sposób ciągły. Przeprowadzane są one na podstawie okazywanej legitymacji służbowej oraz stałego upoważnienia do wykonywania kontroli. Podmioty wykonujące czynności wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skazania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia wyrobów akcyzowych, a także czynności stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy, są w toku kontroli celno-skarbowej zobowiązane do:

- przygotowania i oznaczenia urządzeń, pomieszczeń i naczyń służących do realizacji tych czynności,
- przechowywania w oddzielnych naczyniach i pomieszczeniach wyrobów akcyzowych podlegających kontroli,
- dostosowania urządzeń, pomieszczeń i naczyń do nakładania zamknięć urzędowych, a ponadto dostarczenia potrzebnej ilości materiałów do ich nałożenia,
- zapewniania odczynników i sprzętu technicznego oraz w określonych przez inne przepisy przypadkach legalizowanych przyrządów pomiarowych, niezbędnych do kontroli ilości i jakości surowców, półproduktów i wyrobów gotowych,
- informowania właściwego naczelnika urzędu celno-skarbowego o terminach czynności podlegających kontroli,
- przeprowadzania czynności podlegających kontroli w obecności kontrolującego,
- prowadzenia dokumentacji związanej z działalnością podlegającą kontroli,
- dokonywania, na żądanie kontrolującego, zamknięcia prowadzonej dokumentacji w celu umożliwienia porównania stanu rzeczywistego ze stanem ewidencyjnym,
- zgłaszania niezwłocznie właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przypadków zniszczenia lub kradzieży wyrobów akcyzowych objętych kontrolą, a także zniszczenia znaków akcyzy,
- zgłaszania właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego zamiaru zniszczenia wyrobów akcyzowych podlegających kontroli, nieprzydatnych do spożycia, dalszego przerobu lub zużycia, na co najmniej trzy dni przed zamierzonym terminem ich zniszczenia,

- zgłaszania niezwłocznie właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego przypadków zdarzeń związanych z działaniem lub stanem urządzeń, pomieszczeń i naczyń wskazujących na niebezpieczeństwo strat lub zniszczenia wyrobów akcyzowych objętych kontrolą celno-skarbową.

Podmioty wydobywające urobek rudy miedzi, produkujące koncentrat, wydobywające gaz ziemny lub ropę naftową zobowiązane są dodatkowo w toku kontroli celno-skarbowej do:

- oznaczania urządzenia i miejsca służącego do powadzenia działalności we wspomnianym zakresie,
- przechowywania osobno, w miejscu wydobywania, urobku rudy miedzi oraz miejscu produkcji koncentratu, urobku rudy miedzi i koncentratu pochodzącego z różnych źródeł,
- prowadzenia dokumentacji związanej z działalnością podlegającą kontroli celno-skarbowej,
- dokonania, na żądanie kontrolującego, zamknięcia prowadzonej w tym zakresie dokumentacji w celu umożliwienia porównania stanu rzeczywistego ze stanem ewidencyjnym.

Ustawodawca przewidział możliwość uczestnictwa w kontroli celno-skarbowej osób uprawnionych na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej albo ratyfikowanych umów międzynarodowych. Możliwość ta dotyczy także przedstawicieli instytucji Unii Europejskiej i osób uprawnionych do uczestnictwa w kontroli na podstawie porozumień zawartych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Na gruncie art. 88 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej przewidziano także możliwość uzgadniania z obcymi władzami w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej możliwości przeprowadzenia kontroli jednoczesnych. O przeprowadzenie takiej kontroli występuje do władzy obcej minister właściwy do spraw finansów publicznych. Potwierdza on także przystąpienie do takiej kontroli lub odmawia jej przeprowadzenia w wypadku złożenia wniosku o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej przez władzę obcą.

Z czynności kontroli celno-skarbowej sporządzany jest protokół. Takie czynności dowodowe, jak oględziny, zabezpieczenia dowodów, przesłuchania kontrolowanego lub świadka, przeszukania osoby, przeszukania lokali, innych pomieszczeń, miejsc lub rzeczy, kontrola dokumentów i ewidencji, rewizja, pobieranie próbek towarów i wyrobów oraz ich badania wymagają sporządzenia odrębnego protokołu. W treści protokołu uwzględnia się: wskazanie kontrolowanego i kontrolującego, określenie przedmiotu, zakresu, miejsca i czasu kontroli, opis dokonanych ustaleń faktycznych, dokumentację odnoszącą się do przeprowadzonych dowodów.

Zgodnie z art. 63 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej zakończenie kontroli celno-skarbowej powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia jej wszczęcia. Termin ten nie

obowiązuje, jeżeli kontrola jest przeprowadzana na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej albo na podstawie ratyfikowanej umowy międzynarodowej. W wypadku niezakończenia kontroli w terminie, na organach prowadzących kontrolę spoczywa obowiązek pisemnego zawiadomienia kontrolowanego, wskazania nowego terminu jej zakończenia i podania przyczyn niedotrzymania pierwotnego terminu. Jeśli terminy te zostają przekroczone, a niewyznaczony został nowy termin zakończenia kontroli, dokumenty zgromadzone po upływie tego terminu nie mogą stanowić dowodu w kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym, postępowaniu celnym lub postępowaniu karnoskarbowym.

Kontrola celno-skarbowa prowadzona w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego kończy się wynikiem kontroli. Do obligatoryjnych elementów wyniku kontroli zalicza się w szczególności: oznaczenie organu, wskazanie kontrolowanego, datę wydania, zakres kontroli, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach lub ich braku, pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji, podpis naczelnika urzędu celno-skarbowego lub osoby zastępującej naczelnika urzędu celno-skarbowego. Przepisy regulujące kontrolę celno-skarbową umożliwiają kontrolowanemu (w wypadku kontroli celno-skarbowej weryfikującej stopień przestrzegania przepisów prawa podatkowego) złożenie w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do kontroli deklaracji skorygowanej w zakresie objętym kontrolą. Przepis ten odbiega od dotychczas obowiązujących rozwiązań odnoszących się do kontroli podatkowej, które przewidują, że na czas prowadzenia kontroli prawo do złożenia korekty zostaje zawieszane. Ponadto prawo do złożenia korekty deklaracji podatkowej, w zakresie objętym kontrolą celno-skarbową, przysługuje kontrolowanemu w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli. Złożenie korekty po tym terminie nie wywołuje skutków prawnych. Jeśli w toku kontroli celno-skarbowej nie stwierdzono nieprawidłowości bądź organ uwzględnił korektę złożoną w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku, uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu kontroli celno-skarbowej. W wypadku złożenia przez podatnika po zakończeniu kontroli celno-skarbowej korekty deklaracji w zakresie objętym tą kontrolą innej niż ta składana w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli, naczelnik urzędu celno-skarbowego może ponownie podjąć zakończoną kontrolę celno-skarbową.

Przepisy wskazują także wyjątki, kiedy nie sporządza się wyniku kontroli. Dzieje się tak w odniesieniu do kontroli prowadzonych:

- w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych – jeżeli nie stwierdzono nieprawidłowości,
- w zakresie wydobycia urzeczku rudy miedzi, produkcji koncentratu, wydobycia gazu ziemnego lub ropy naftowej – jeżeli nie stwierdzono nieprawidłowości, związanych z ewidencjonowaniem obrotu za pomocą kas rejestrujących.

W razie stwierdzenia nieprawidłowości, jeżeli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji albo organ nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji, zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe. Przekształcenie kontroli w postępowanie podatkowe następuje z dniem doręczenia kontrolowanemu postanowienia. Na postanowienie to nie przysługuje kontrolowanemu prawo do złożenia zażalenia. Naczelnik urzędu celno-skarbowego kończy postępowanie wydaniem decyzji. Podatnik ma prawo odwołania się od tej decyzji do tego naczelnika urzędu celno-skarbowego, który ją wydał w pierwszej instancji. Od decyzji ostatecznej natomiast przysługuje stronie możliwość skorzystania z prawa do wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Na organy kontroli celno-skarbowej nałożony został obowiązek prowadzenia akt kontroli. W aktach tych zostają ujęte: wykaz ich zawartości, z podaniem nazw dokumentów, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli, dokumenty zgromadzone w toku kontroli, protokoły z przeprowadzenia dowodów, wynik kontroli lub protokół (jeśli kontrola celno-skarbowa nie kończy się wydaniem wyniku). Akta kontroli celno-skarbowej mogą być prowadzone z wykorzystaniem technik informatycznych.

Wprowadzenie ustawy o krajowej administracji skarbowej wzbudza liczne kontrowersje. Pojawia się pytanie, czy poprzez wprowadzenie instytucji kontroli celno-skarbowej i likwidację kontroli skarbowej ograniczono wielotorowość kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w Polsce. Pomimo wskazania w uzasadnieniu do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, że przedmiotem kontroli celno-skarbowej jest wykrywanie i ograniczanie skali przestępstw i wykroczeń, których rozmiary, złożoność i konsekwencje w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, nie wprowadzono jednoznacznego rozgraniczenia pomiędzy tą kategorią kontroli a kontrolą podatkową. Przepisy prawne nie wyłączyły także możliwości jednoczesnego prowadzenia obydwu form kontroli. Ryzyko znacznego wzrostu uciążliwości działań służb kontrolnych w następstwie wprowadzenia nowych rozwiązań organizacyjnych wiąże się ponadto z: wyłączeniem stosowania do kontroli celno-skarbowych przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczących kontroli przedsiębiorcy, brakiem obowiązku zawiadamiania o zamiarze przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej, szerokim zakresem uprawnień kontrolujących i zasięgiem terytorialnym czynności prowadzonych przez urzędy celno-skarbowe, brakiem możliwości wniesienia zastrzeżeń do wyniku kontroli celno-skarbowej czy przyznaniem podatnikowi prawa do odwołania od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego wyłącznie do tego samego organu. Ograniczanie praw podatników poprzez nowe regulacje uzasadniono koniecznością zapewnienia większej skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w zakresie wykrywania wykroczeń i przestępstw skarbowych. Poza samymi procedurami prowadzenia czynności kontrolnych ważną rolę dla

zapewnienia jej skuteczności w tym zakresie odgrywa jednak właściwe zaplanowanie kontroli, w tym w szczególności wykorzystywane metody typowania podatników do kontroli. Metody te – stosowane zarówno w Polsce, jak i za granicą – są więc przedmiotem analiz w kolejnym rozdziale.

ZARZĄDZANIE RYZYKIEM ZEWNĘTRZNYM A KONTROLA WYWIĄZYWANIA SIĘ Z OBOWIĄZKÓW PODATKOWYCH

4.1. Modele zarządzania ryzykiem zewnętrznym

Akcesja Polski do Unii Europejskiej przyczyniła się nie tylko do modyfikacji prawa podatkowego wynikającej z konieczności jego dostosowania do wymogów wspólnotowych, lecz także do przyjęcia europejskich standardów w zakresie zarządzania ryzykiem w administracji publicznej, w tym w administracji podatkowej. Z dniem 1 stycznia 2005 roku Ministerstwo Finansów wdrożyło strategię zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Zbliżone strategie były już realizowane od lat zarówno w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej, jak i w państwach członkowskich OECD. Obydwie organizacje opracowały także odpowiednie modele i zasady zarządzania ryzykiem zewnętrznym przez administrację publiczną. Początkowo w państwach OECD strategia zarządzania ryzykiem zewnętrznym była wykorzystywana przez administracje podatkowe przede wszystkim w celu identyfikowania podatników niewywiązyujących się z obowiązków podatkowych, obecnie jej zadania są szersze i obejmują między innymi (Alink i van Kommer, 2011, s. 255): stworzenie podstaw strukturalnych dla planowania strategicznego w administracji publicznej, optymalizację wykorzystania zasobów, wykształcenie systemu oceny wyników działalności, dostosowanie środków stosowanych w celu zapewniania dyscypliny podatkowej do postaw podatników zgodnie z piramidą regulacyjną I. Ayresa i J. Braithwaite'a (rys. 4) oraz promocję rzetelnego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

W 2006 roku Forum Administracji Podatkowej OECD podjęło decyzję o opracowaniu instrumentów prawnych w skali międzynarodowej służących zwiększaniu dyscypliny podatkowej w państwach członkowskich. Instrumentem takim jest między innymi model zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Model zaproponowany przez OECD w 1997 roku uwzględnia doświadczenia niektó-

rych państw członkowskich. Wyróżniono w nim etapy zarządzania ryzykiem zewnętrznym przedstawione na rysunku 9². Pierwszym etapem jest identyfikacja ryzyka podatkowego. Zmierza on do wyodrębnienia grup podatników, w przypadku których istnieje istotne ryzyko niewywiązywania się z obowiązków podatkowych, z uwzględnieniem potencjalnych przyczyn i możliwych następstw tego ryzyka. Identyfikacja ryzyka powinna być przeprowadzana w sposób systematyczny i powtarzalny. W jej wyniku wyodrębnieniu podlega ryzyko strategiczne i operacyjne.

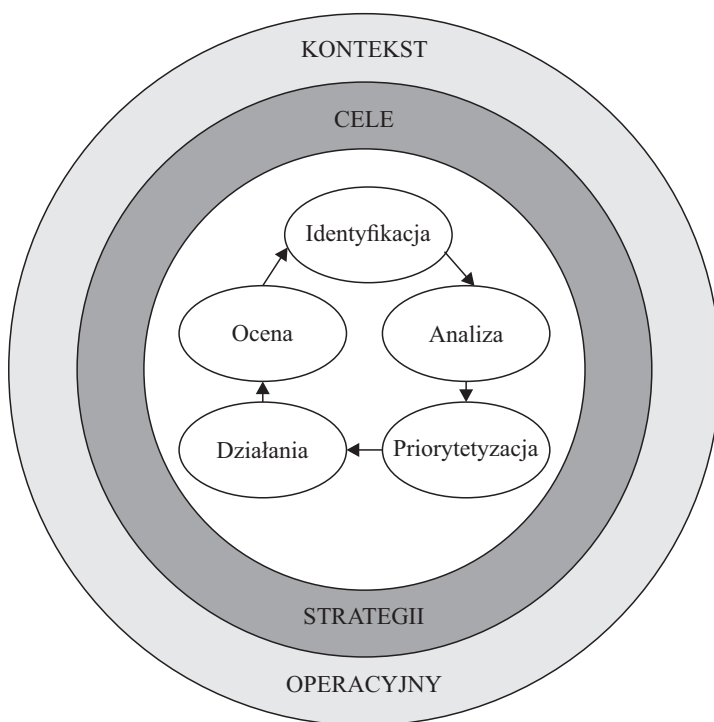


Rysunek 9. Model zarządzania ryzykiem zewnętrznym rekomendowany przez OECD

Źródło: *Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behavior*, 2010, s. 9.

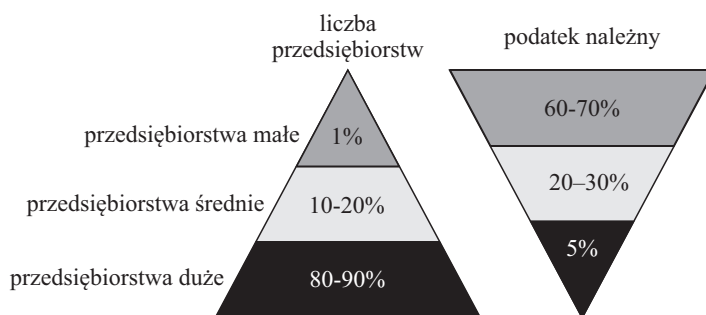
Ryzyko strategiczne dotyczy specyficznych kategorii podatników, w przypadku których naruszenie dyscypliny podatkowej skutkuje znaczącym ubytkiem dochodów publicznych. Z kolei ryzyko operacyjne odnosi się do pojedynczych podatników, transakcji oraz wyodrębnionych form i okoliczności naruszenia dyscypliny podatkowej. Na tym etapie stosowana jest segmentacja podatników mająca na celu ich podział na grupy według określonych cech charakterystycznych lub określonych zachowań oraz postaw. Kryteria tego podziału zależą od państwa. Na ogół podmioty wyodrębnia się według ich rozmiarów, dzieląc podatników będących przedsiębiorcami na przedsiębiorstwa małe, średnie i duże. Z modelowego schematu segmentacji podatników, uwzględniającego to kryterium,

² Na rysunku 10 przedstawiono model zaproponowany przez Unię Europejską. Szczegółowo omówiono go w dalszej części opracowania.



Rysunek 10. Model zarządzania ryzykiem zewnętrznym rekomendowany przez Unię Europejską

Źródło: *Risk Management Guide*, 2006, s. 7.



Rysunek 11. Udział małych, średnich i dużych przedsiębiorstw w łącznej liczbie przedsiębiorstw oraz podatku należnym ogółem

Źródło: Khwaja, Awasthi i Loeprick, 2011, s. 40.

opracowanego przez Bank Światowy wynika, że udział małych przedsiębiorstw w podatku należnym od wszystkich przedsiębiorstw wynosi zaledwie 5%, a dużych nawet do 70% (rys. 11).

W odniesieniu do dużych przedsiębiorstw są często wdrażane specyficzne środki zarządzania ryzykiem podatkowym uwzględniające takie czynniki, jak globalizacja działalności, zastosowanie instrumentów międzynarodowego planowania podatkowego czy też skomplikowanie struktur korporacyjnych. Segmentację podatników przeprowadza się także, stosując inne kryteria, takie jak: źródła uzyskania przychodu, rodzaj podatku czy kategorie ryzyka podatkowego. Do zidentyfikowania ryzyka podatkowego stosuje się wachlarz metod. Uwzględnia się między innymi wyniki przeprowadzonych kontroli podatkowych, wyniki kwestionariuszy czy ankiet przeprowadzanych wśród podatników, informacje od podmiotów trzecich lub od innych państw członkowskich. Etap ten kończy się sporządzeniem listy obszarów ryzyka podatkowego.

Kolejnym etapem zarządzania ryzykiem zewnętrznym jest oszacowanie i priorytetyzacja ryzyka. Na tym etapie określa się prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka, wskazuje poziomy tego prawdopodobieństwa i charakteryzuje każdy z tych poziomów w sposób subiektywny lub bardziej zobiektywizowany. Priorytetyzacja ryzyka polega na zestawieniu poziomów prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka i konsekwencji jego wystąpienia w formie odrębnej macierzy (Russell, 2010, s. 7). Na podstawie macierzy uwzględniającej te dwie zmienne podejmowana jest decyzja co do dalszych działań, a ryzyko dzielone jest na to, które powinno zostać wyeliminowane, i to, które należy wyłącznie monitorować. Na decyzję tę wpływają dodatkowe czynniki niezwiązane bezpośrednio z samym ryzykiem, w tym: zasoby administracji publicznej, efektywność prowadzonych działań, możliwości eliminacji ryzyka, koszty eliminacji ryzyka czy nawet postrzeganie administracji publicznej przez społeczeństwo. Przykładową macierz uwzględniającą pięć poziomów ryzyka, wraz z ich charakterystyką przedstawia tabela 12.

W przedstawianym modelu istotną rolę odgrywa analiza zachowań podatników. Celem tej analizy jest zrozumienie ich postaw i determinant podejmowanych decyzji. Uwzględniane są w niej czynniki mające istotny wpływ na zachowania podatników (przedstawione w rozdziale pierwszym tej publikacji), w tym między innymi: postrzeganie sprawiedliwości systemu podatkowego, łatwość popełniania oszustw podatkowych (np. potencjalne schematy oszustw podatkowych), normy społeczne, stopień akceptacji władz, stosunek do administracji podatkowej i ocena jej działalności. Na etapie analizy zachowań podatników dąży się do udzielenia odpowiedzi na trzy pytania: jaką formę przybiera zjawisko niewywiązywania się z obowiązków podatkowych (np. zaniżanie kwoty rejestrowanego obrotu), kto nie wywiązuje się z obowiązków podatkowych (np. przedsiębiorstwa prowadzące działalność krócej niż rok), dlaczego podatnicy nie

Tabela 12. Macierz poziomów ryzyka podatkowego

Poziom	Prawdopodobieństwo wystąpienia	Charakterystyka ryzyka	
		Subiektywna	Obiektywna
1	bardzo niskie	ryzyko mogłoby wystąpić tylko w wyjątkowych okolicznościach	ryzyko może wystąpić raz na 25 lat
2	niskie	ryzyko mogłoby wystąpić od czasu do czasu	ryzyko może wystąpić raz na 10 lat
3	średnie	ryzyko może wystąpić od czasu do czasu	ryzyko może wystąpić jeden raz w najbliższych trzech latach
4	wysokie	ryzyko wystąpi w określonych okolicznościach	ryzyko może wystąpić częściej niż jeden raz w najbliższych trzech latach
5	bardzo wysokie	ryzyko wystąpi niezależnie od okoliczności	ryzyko może wystąpić w bieżącym roku z większą częstotliwością niż jeden raz

Źródło: na podstawie: *Compliance risk management. Managing...*, 2004, s. 28.

wywiązują się z obowiązków podatkowych (np. unikanie obowiązku rejestracyjnego dla celów VAT).

Przedostatnim i ostatnim etapem w modelu zarządzania ryzykiem zewnętrznym opracowanym przez OECD są odpowiednio wyznaczenie strategii oraz jej zaplanowanie i wdrożenie. Z reguły na strategię składa się wiele działań o charakterze represyjnym (środki władcze opisane w rozdziale pierwszym), stymulacyjnym (zachęty do przestrzegania dyscypliny podatkowej, np. abolicja podatkowa), informacyjnym (informacje o zakresie i treści obowiązków nakładanych na podatników, np. otwarte drzwi dla podatników) oraz organizacyjnym (np. uproszczenie procedury poboru i wymiaru podatku poprzez wprowadzenie e-deklaracji). Ważnym elementem na tych etapach jest także upublicznienie informacji o zadaniach strategii podatkowej i podejmowanych w jej ramach działaniach, w celu zniechęcenia podatników do podejmowania ryzyka niewypełniania obowiązków podatkowych (np. poprzez opublikowanie na portalach internetowych administracji podatkowej informacji o zidentyfikowanych obszarach ryzyka czy też zamieszczania list podatników, którzy popełnili oszustwa podatkowe o znacznej wartości). Działania zaplanowane w ramach strategii powinny także obejmować współpracę z administracją podatkową innych państw i z podmiotami trzecimi w formie wymiany informacji, ekspertów i doświadczeń oraz poprzez współprowadzenie kontroli, organizację szkoleń, warsztatów czy grup roboczych. Kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych powinny być w strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym podzielone na odpowiednie kategorie, wyróżniane na przykład według wysokości i źródeł ryzyka podatkowego, czy też według podatków bądź przedmiotu działalności podatników lub podstawowych źródeł przychodów. Kategorie te w wybranych państwach zo-

stały przedstawione w rozdziale pierwszym. W modelu OECD wspomina się o takich kategoriach kontroli podatkowej, jak niezapowiedziane kontrole podatkowe, kontrole kompleksowe czy też kontrole podatkowe w zakresie podatku od wartości dodanej. Należy dodatkowo podkreślić, że skuteczne wdrożenie strategii zarządzania zewnętrznym ryzykiem podatkowym, podobnie jak w każdej innej strategii, zależy od środków przeznaczonych na jej wykonanie, a także od właściwego jej zaplanowania i wykonania.

Na każdym etapie realizacja strategii jest monitorowana przez administrację podatkową, która ją wdraża. Każdy etap uwzględniony w modelu podlega także ocenie z zastosowaniem odpowiednich kryteriów. W ocenie tej bierze się pod uwagę podział ryzyka podatkowego podlegającego oszacowaniu i priorytetyzacji na ryzyko w zakresie: rejestracji, deklarowania zobowiązań, sprawozdawczości i regulowania zobowiązań. Do przykładowych wskaźników stosowanych w celu oceny wdrożonego modelu w podziale na te obowiązki zaliczyć można na przykład: stosunek zarejestrowanych w danym roku podatkowym podatników do liczby mieszkańców, stosunek liczby deklaracji złożonych w terminie do deklaracji ogółem, stosunek dochodów z VAT do wydatków konsumpcyjnych, stosunek stanu zaległości podatkowych do dochodów podatkowych (*Compliance risk management. Managing...*, 2004, s. 65).

Model zarządzania ryzykiem zewnętrznym zbliżony do modelu OECD opracowany został przez Unię Europejską w ramach programu Fiscalis (rys. 10). Zarządzanie ryzykiem odbywa się w tym modelu w kontekście operacyjnym, za który uznaje się ogół czynników środowiskowych i organizacyjnych towarzyszących temu zarządzaniu. Czynniki te można podzielić na zewnętrzne i wewnętrzne. Pierwsze obejmują między innymi (*Compliance risk management*, 2010, s. 13-16): system prawny, opinię publiczną i sytuację gospodarczą. Do czynników wewnętrznych zalicza się: strukturę organizacyjną administracji podatkowej, zasoby tej administracji oraz dostęp do informacji, a także metody i techniki ich analizy.

Model zaproponowany przez Unię Europejską różni się od modelu opracowanego przez OECD przede wszystkim kolejnością poszczególnych etapów zarządzania ryzykiem podatkowym (Alink i van Kommer, 2011, s. 258). Pierwszy etap jest w obydwu modelach zbliżony. Podobnie jak w modelu rekomendowanym przez OECD, w modelu UE jest nim identyfikacja ryzyka podatkowego. Etap ten obejmuje opracowanie listy występujących i potencjalnych obszarów ryzyka na podstawie zewnętrznych i wewnętrznych źródeł informacji. Na tym etapie ryzyko podlega podziałowi na kategorie odpowiadające następującym fazom wypełniania przez podatników obowiązków podatkowych: rejestracji dla celów podatkowych, deklarowaniu zobowiązań, składaniu deklaracji podatkowych i regulowania zobowiązań podatkowych. Ryzyko związane z rejestracją dla celów podatkowych to ryzyko spowodowane następującymi przyczynami:

- niewypełnieniem przez niektórych podatników ustawowego obowiązku rejestracji dla celów podatkowych (w celu uniknięcia opodatkowania lub z racji prowadzenia działalności gospodarczej w szarej strefie),
- błędną lub nieuprawnioną rejestracją dla celów podatkowych (wynikającą z zarejestrowania „znikających podatników”, błędnego zarejestrowania bądź braku wyrejestrowania),
- wadliwymi danymi rejestracyjnymi o niektórych podatnikach.

Ryzyko w zakresie deklarowania zobowiązań podatkowych obejmuje umyślne nieprzekazanie informacji wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego, fałszowanie tych informacji lub omyłkowe ich podawanie. Kolejne ryzyko wynika z nieterminowego złożenia deklaracji podatkowej. Ostatnie jest natomiast spowodowane nieuregulowaniem w całości lub części zobowiązań podatkowych. Proces identyfikacji ryzyka podatkowego przebiega kilkustopniowo. Pierwszy stopień obejmuje ogólną analizę tego ryzyka, kolejny ma na celu wskazanie obszarów ryzyka, a ostatni to segmentacja podatników z uwzględnieniem wyodrębnionych obszarów ryzyka podatkowego.

W modelu UE drugim etapem zarządzania ryzykiem zewnętrznym jest jego analiza. Na tym właśnie etapie określa się przyczyny i możliwe skutki ryzyka, segreguje się ryzyko dla odróżnienia ryzyka istotnego od nieistotnego oraz dokonuje kategoryzacji obszarów tego ryzyka. Zidentyfikowane obszary ryzyka podlegają podziałowi na spowodowane umyślnym niewywiązywaniem się z obowiązków podatkowych i niezamierzonymi błędami podatników. Umyślne niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych może przyjmować znaczną skalę, jeżeli: w systemie prawnym występują liczne luki ułatwiające uchylanie się od opodatkowania, obowiązki podatnika zostały określone w sposób niejasny, w związku z czym istnieją liczne możliwości ich odmiennej interpretacji, podatnicy oceniają prawdopodobieństwo kontroli podatkowej jako wyjątkowo niskie bądź uznają sankcje za naruszenie prawa podatkowego za mało dotkliwe, niektóre podatki są powszechnie uznawane przez podatników za niesprawiedliwe, następuje pogorszenie sytuacji ekonomicznej i życiowej podatników, podatnicy uznają działania podejmowane przez administrację podatkową za niesłuszne lub niesprawiedliwe. Niezamierzone błędy podatników wynikają między innymi z niezajomości czy też z niezrozumienia prawa podatkowego, jego błędnej interpretacji, nadmiernego skomplikowania nakładanych na podatnika obowiązków, nadmiernych kosztów wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Analiza ryzyka obejmuje określenie jego specyfiki i wpływu na funkcjonowanie administracji podatkowej oraz prawdopodobieństwa i częstotliwości występowania, cech podatników, w grupie których ryzyko to występuje, motywów ich działania, konsekwencji materializacji ryzyka, trendów rozwojowych prawdopodobieństwa zaistnienia ryzyka i jego skutków, możliwych działań w celu jego ograniczenia i ich kosztów oraz zmiennych, na podstawie których przepro-

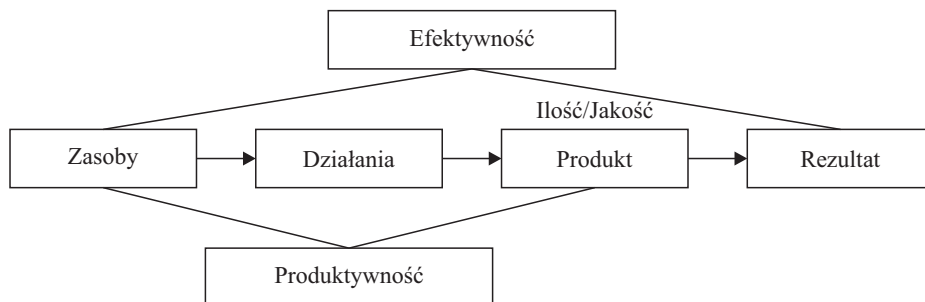
wadzana będzie selekcja podatników dla celów kontroli podatkowej (Alink i van Kommer, 2011, s. 266).

W rozpatrywanym modelu następnym etapem zarządzania ryzykiem zewnętrznym jest priorytetyzacja ryzyka. Na tym etapie porównuje się prawdopodobieństwo i częstotliwość wystąpienia ryzyka, jego konsekwencje fiskalne i wpływ tego ryzyka na pozostałe obszary ryzyka. Ponadto sporządza się ranking obszarów ryzyka, obejmujący ryzyko, które należy w pierwszej kolejności zidentyfikować i ograniczyć, oraz to, które należy jedynie monitorować lub akceptować. Ranking ten sporządzany jest na podstawie informacji pozyskanych na poprzednich etapach i pozwala na sformułowanie odpowiedniej strategii działania. Strategia ta może natomiast zakładać podjęcie następujących działań: transferu ryzyka na podmioty trzecie, uniknięcia ryzyka, ograniczenia ryzyka, pokrycia ryzyka, akceptacji ryzyka.

Ryzyko podatkowe może zostać w całości lub części przeniesione na podmioty trzecie poprzez wprowadzenie do systemu podatkowego takich instrumentów prawnych, jak na przykład podatek u źródła czy też solidarna odpowiedzialność za zobowiązania w podatku od wartości dodanej. Uniknięcie ryzyka wymaga również odpowiedniej modyfikacji przepisów prawa podatkowego, z których ryzyko to bezpośrednio wynika. Ograniczenie ryzyka podatkowego może nastąpić poprzez wdrożenie trojakiemu rodzaju instrumentów. Pierwsze z nich powinny zmierzać do ograniczenia możliwości podejmowania przez podatników działań skutkujących nierzetelnym wywiązywaniem się z obowiązków podatkowych, kolejne – do zmniejszenia częstotliwości popełniania przez podatników niezamierzonych błędów, a trzecie – do redukcji błędów umyślnych (polegających na przykład na świadomym składaniu nierzetelnych deklaracji podatkowych) (*Compliance risk management*, 2010, s. 41). Ostatnią z aktywnych postaw w stosunku do ryzyka podatkowego jest jego pokrycie. W celu pokrycia ryzyka powinni być zidentyfikowani podatnicy popełniający oszustwa podatkowe i powinna być im wymierzona stosowna sankcja (w tym nie tylko kara finansowa, lecz w określonych sytuacjach także kara pozbawienia wolności). Reguła pokrycia ryzyka podatkowego powinna być adresowana zwłaszcza do grupy podatników, którzy mają znaczne możliwości niewywiązywania się z obowiązków podatkowych, umyślnie nie wywiązują się z tych obowiązków dla osiągnięcia korzyści finansowych i świadomie podejmują ryzyko, uznając za relatywnie niskie zarówno prawdopodobieństwo wykrycia oszustwa podatkowego, jak i wysokość wymierzanej wówczas kary.

Ostatnim etapem w modelu zarządzania ryzykiem zewnętrznym jest ocena zrealizowanych działań w ramach zarządzania ryzykiem. Jest ona podstawą identyfikacji nowych, dotychczas niewykrytych i nieopisanych typów ryzyka podatkowego. Obejmuje techniczną ocenę skuteczności administracji podatkowej w zakresie wykonywania przez nią zadań, z wykorzystaniem odpowiednich

mierników. Ponadto ewaluacja zarządzania ryzykiem zewnętrznym ma celu odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu działania podejmowane przez administrację podatkową przyczyniły się do zmniejszenia skali takich zjawisk, jak oszustwa podatkowe czy też uchylanie się od opodatkowania.



Rysunek 12. Model oceny strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym wykorzystujący teorię programu

Źródło: *Compliance risk management*, 2010, s. 51.

W omawianym modelu ocena rozpatrywanego zarządzania może być przeprowadzona z wykorzystaniem teorii programu (rys. 12). Model ewaluacji zarządzania ryzykiem zewnętrznym przedstawia zależności przyczynowe pomiędzy nakładami (zasobami) a przeprowadzonymi działaniami i ich efektami. W omawianej strategii wykorzystywane są zasoby ludzkie i finansowe, jej produktem zaś są przeprowadzone kontrole podatkowe czy też stwierdzone uszczuplenia należności podatkowych, rezultatem natomiast zwiększone dochody podatkowe oraz ograniczenie zjawiska uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania.

Polski model zarządzania ryzykiem zewnętrznym opracowano przy współpracy z Unią Europejską w ramach programu Phare 2001. Odpowiada więc modelowi przedstawionemu na rysunku 10. Celem zarządzania ryzykiem zewnętrznym w polskim modelu jest zapewnienie wysokiego poziomu i jakości wypełniania obowiązków podatkowych poprzez poprawę relacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami oraz zmniejszenie częstotliwości występowania błędów i nadużyć podatkowych. Zadania w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym wykonują trzy szczeble administracji podatkowej: Ministerstwo Finansów, izby administracji skarbowej oraz urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe. Na wymienionych szczeblach tej administracji powołano koordynatorów ds. ryzyka zewnętrznego. Do 2013 roku Ministerstwo Finansów opracowywało tzw. krajowy plan dyscypliny podatkowej, natomiast od 2014 roku opracowuje i wdraża krajowy plan działań administracji podatkowej.

Krajowy plan działań administracji podatkowej jest corocznie przekazywany do realizacji urzędom skarbowym i urzędem celno-skarbowym. Konkretyzuje

on obszary ryzyka podatkowego i wskazuje stosowne przepisy podatkowe regulujące kwestie objęte tym ryzykiem (Hybka, 2009b, s. 473). W odniesieniu do każdego zdefiniowanego obszaru ryzyka podaje najczęściej popełniane przez podatników, płatników i inkasentów błędy oraz określa cele i wyniki, które organy podatkowe powinny osiągnąć dla zminimalizowania skutków tego ryzyka.

W celu zidentyfikowania obszarów ryzyka podatkowego wykorzystuje się w Polsce zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne źródła informacji. Informacje wewnętrzne pochodzą z danych gromadzonych w systemach informatycznych będących w dyspozycji organów podatkowych oraz dokumentacji podatkowej. Ważnym źródłem informacji o ryzyku podatkowym są wyniki kontroli podatkowej i czynności sprawdzających oraz donosy. Informacje zewnętrzne są pozyskiwane bezpośrednio od podatników, w tym w rezultacie kontroli ich działalności czy też z rozmów telefonicznych, spotkań informacyjnych, a także z badań ankietowych. Ważnym źródłem informacji są media i podmioty trzecie, w tym organy podatkowe innych państw, a także analiza obowiązujących przepisów prawnych i ich zmian.

Organy podatkowe, analizując ryzyko podatkowe, poszukują odpowiedzi na liczne pytania, w tym między innymi: w wypadku jakich zobowiązań podatkowych istnieje istotne ryzyko popełnienia błędu (oszustwa podatkowego), jaka jest skala i częstotliwość tych zjawisk oraz jakie są ich konsekwencje fiskalne, od ilu lat zjawiska te występują i jakie są ich przyczyny, jakich grup podatników te zjawiska dotyczą, czy pozostałe organy w kraju lub za granicą mają jakieś doświadczenia związane z tymi zjawiskami i czy potrzebne są dodatkowe informacje od tych organów? (*Polski model ryzyka*, 2004, s. 68).

Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym jest realizowane z wykorzystaniem licznych instrumentów. Wiele z nich ma charakter prewencyjny. Obejmują one udzielanie informacji w zakresie prawa podatkowego przez punkty informacyjne utworzone w organach podatkowych, organizowanie spotkań informacyjnych dla podatników i płatników (np. „dni otwarte” urzędów skarbowych), umieszczenie sygnałnych informacji i opisów obszarów ryzyka na portalach internetowych, w lokalnej prasie, na tablicach informacyjnych, organizowanie pogadarek na tematy podatkowe, udzielanie informacji organizacjom i instytucjom zrzeszającym przedsiębiorców, doradców podatkowych oraz organom samorządowym.

4.2. Metody selekcji podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych

Organy podatkowe odpowiedzialne za przeprowadzanie kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych mogą dokonywać wyboru podatników dla celów tej kontroli różnymi metodami i z zastosowaniem zróżnicowanych kryteriów.

W praktyce metody te są stosowane zamiennie lub się uzupełniają. Najdłużej stosowaną i najprostsza z tych metod jest screening polegający na selekcji podatników przez pracownika organów podatkowych na podstawie jego doświadczenia zawodowego, wiedzy i informacji będących w posiadaniu organów podatkowych. Metoda ta nadal jest szeroko stosowana przez organy podatkowe, ma jednak wiele wad, takich jak (Khwaja, Awasthi i Loeprick, 2011, s. 18):

- znaczne prawdopodobieństwo pominięcia ważnych informacji przy dokonywaniu selekcji podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych z racji niepełnej informacji będącej w dyspozycji pracowników organów podatkowych dokonujących selekcji,
- ograniczony zakres danych będących podstawą tej selekcji,
- wysokie ryzyko korupcji, wynikające z podejmowania decyzji przez jednostki, bez zastosowania usystematyzowanego schematu stanowiącego jej podstawę,
- brak możliwości przeniesienia wyników kontroli na całą populację podatników.

Przesłanki, które mogą być uwzględniane przez pracownika organów podatkowych w ramach screeningu, przedstawia między innymi J. F. Due (1985, s. 239). Autor ten charakteryzuje metody wdrożone w Stanach Zjednoczonych w latach sześćdziesiątych XX wieku w celu selekcji do kontroli podatników podatku od sprzedaży. Selekcja ta była przeprowadzana między innymi z uwzględnieniem:

- lokalizacji podatników – pracownicy stanowych organów podatkowych przeprowadzali kontrolę wszystkich podatników zlokalizowanych na terytorium wyznaczonego obszaru,
- informacji od podmiotów trzecich,
- błędów rachunkowych popełnionych przez podatnika,
- nieterminowego złożenia deklaracji podatkowej,
- nadzwyczajnych okoliczności, w których znalazł się podmiot kontrolowany, takich jak postawienie w stan upadłości czy utworzenie nowego oddziału przedsiębiorstwa.

Inną metodą jest selekcja losowa polegająca na doborze próby z populacji podatników. W jej rezultacie prawdopodobieństwo wylosowania do kontroli jest takie samo dla każdego podatnika. W tym celu może być zastosowany nie tylko prosty dobór losowy, lecz także między innymi (Grey i Manson, 2008, s. 401):

- dobór systematyczny – polegający na takim wyborze elementów próby, aby odległość pomiędzy tymi elementami była równa określonemu interwałowi; kolejne elementy próby są wybierane poprzez odmierzenie od punktu startowego wielkości interwału,
- dobór warstwowy – polegający na podzieleniu populacji na warstwy o określonych charakterystykach, z których próba dobierana jest niezależnie; podział na warstwy może uwzględniać ryzyko lub wielkość elementów,

- dobór grupowy – stosowany wtedy, gdy dana populacja składa się z grup; do próby wybiera się w tym wypadku grupy elementów i kontroluje te elementy w ramach poszczególnych grup.

Najczęściej organy podatkowe stosują dobór warstwowy, po wcześniejszym wyodrębnieniu grup podatników w zależności od rozmiarów działalności, kategorii podatku czy sektora gospodarki. Jego zastosowanie pozwala na zredukowanie wielkości próby i zmniejszenie kosztów operacyjnych.

Tabela 13. Programy losowej selekcji podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w wybranych państwach OECD

Państwo	Czas trwania programu	Częstotliwość selekcji	Wielkość próby
Australia	1988-1994	jednorazowo, każdy wyodrębniony sektor przemysłu	< 1000
Austria	1980-2002	corocznie	12,5% populacji
Kanada	1999-2002	corocznie	< 2200
Niemcy	1970-2002	corocznie	w zależności od kraju związkowego
Irlandia	1993-2002	corocznie	< 1000
Nowa Zelandia	1999	jednorazowo	250
Szwecja	1992-1995, 2001	corocznie	< 3000
Wielka Brytania	od 1996	corocznie	< 7500
Stany Zjednoczone	1963-1988	co trzy lata	50 000

Źródło: na podstawie: *Compliance risk management. Use...*, 2004, s. 12 i 51.

Motywy posługiwania się metodą losowej selekcji są różnorodne. W publikacji poświęconej jej stosowaniu w wybranych państwach OECD wśród tych motywów wymienia się: dążenie do zapewnienia równego i sprawiedliwego traktowania wszystkich podatników, aktualizację zidentyfikowanych obszarów ryzyka w ramach strategii zarządzania ryzykiem, zapewnienie optymalnej alokacji zasobów ludzkich, zmniejszenie kosztów selekcji podatników do kontroli, uzyskanie danych o skali zjawiska uchylania się od opodatkowania w określonej populacji podatników, możliwość dokonania oceny efektywności programów egzekwowania zobowiązań podatkowych.

Niektóre państwa członkowskie OECD korzystały i nadal korzystają z programów losowej selekcji podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Programy te i lata ich wdrożenia prezentuje tabela 13. Wynika z niej, że najwcześniej program ten wdrożono w Stanach Zjednoczonych, gdyż już w latach sześćdziesiątych XX wieku w ramach tzw. programu pomiaru dyscypliny podatkowej (*Taxpayer Compliance Measurement Program*).

W większości państw program ten był stosowany corocznie. W Niemczech – wyłącznie przez poszczególne kraje związkowe. Należy podkreślić, że do chwili obecnej losową selekcję podatników dla celów kontroli przeprowadza Wielka Brytania. Program ten jest stosowany w szczególności w odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw. W wymienionych państwach wyselekcjonowani podatnicy byli poddawani na ogół kontroli kompleksowej. Znaczne różnice występują w wypadku wielkości próby, zazwyczaj stanowi ona jednak zaledwie niewielki odsetek ogółu podatników (tab. 13).

Tabela 14. Rozkład Benforda

Cyfry	Wartość rozkładu Benforda dla cyfry na pozycji pierwszej (%)	Wartość rozkładu Benforda dla cyfry na pozycji drugiej (%)	Wartość rozkładu Benforda dla cyfry na pozycji trzeciej (%)
0	–	11,97	10,18
1	30,10	11,39	10,14
2	17,61	10,88	10,10
3	12,49	10,43	10,06
4	9,69	10,03	10,02
5	7,92	9,67	9,98
6	6,69	9,33	9,94
7	5,80	9,04	9,90
8	5,11	8,76	9,86
9	4,59	8,50	9,82

Źródło: Goldstein, 2009, s. 126.

Metoda losowej selekcji podatników ma jednak pewne wady, do których można zaliczyć: wysokie koszty alternatywne (związane z utraconym dodatkowym dochodem, który można by uzyskać, gdyby selekcja została przeprowadzona na zasadach nielosowych), dodatkowe koszty szkolenia pracowników i kontroli jakości, a także koszty wdrożenia programów kontroli losowych. Za jej podstawową zaletę uznaje się bezpośrednią zależność pomiędzy wielkością próby a postrzeganym przez podatników prawdopodobieństwem przeprowadzenia kontroli podatkowej.

Selekcja podatników do kontroli może być przeprowadzona także metodami wykorzystywanymi w analizie poprawności danych finansowych. Poprawność ta może być określona na przykład na podstawie tzw. prawa Benforda uwzględniającego rozkład prawdopodobieństwa występowania określonych cyfr na pozycjach znaczących w liczbach naturalnych. Występowanie zjawiska opisanego tym prawem zaobserwował już w 1881 roku astronom S. Newcomb. Przeglądając w jednej z amerykańskich bibliotek tablice logarytmiczne,

zauważył, że brzegi pierwszych kartek są bardziej podniszczone niż kolejnych, co świadczy o ich częstszym wykorzystywaniu (Bradley i Farnsworth, 2009, s. 2). Na tej podstawie wyciągnął wniosek, że korzystający z tablic częściej poszukują logarytmów liczb rozpoczynających się od 1 i 2 niż logarytmów liczb rozpoczynających się od 8 i 9. Ignorując zero jako cyfrę na pierwszym miejscu, prawdopodobieństwo, że na pierwszym miejscu w liczbie wystąpi cyfra d_1 ($d_1 = 1, 2 \dots, 9$), wynosi (Tödter, 2009, s. 340):

$$P(D_1 = d_1) = \log_{10} \left(1 + \frac{1}{d_1} \right).$$

Prawdopodobieństwo, że na pierwszym miejscu w liczbie znajdzie się cyfra 1 (ze zbioru cyfr 1-9), wynosiłoby 11,1%, gdyby wystąpienie każdej z cyfr na pierwszej pozycji było jednakowo prawdopodobne. Dla danych finansowych wynosi ono zgodnie z powyższym wzorem 30,1%. Prawdopodobieństwo występowania poszczególnych cyfr od 1 do 9 na pozycji pierwszej w liczbie, w przypadku danych finansowych, przedstawiono w tabeli 14. Jednocześnie prawdopodobieństwo, że na drugim miejscu w liczbie będzie występować cyfra d_2 ($d_2 = 0, 1, 2 \dots, 9$), wynosi:

$$P\left(D_2 = \frac{d_2}{D_1} = d_1\right) = \log_{10} \left(1 + \frac{1}{10d_1 + d_2} \right).$$

Reasumując, dla pozycji cyfry $i \geq 2$ prawdopodobieństwo występowania w danej liczbie cyfry d_i ($d_i = 0, 1, 2 \dots, 9$) wynosi (Bauer i Gross, 2011, s. 735):

$$P(D_i = d_i) = \sum_{k=10^{i-2}}^{10^{i-1}-1} \log_{10} \left(\frac{10k + d_i + 1}{10k + d_i} \right) = \log_{10} \left(\sum_{k=10^{i-2}}^{10^{i-1}-1} 1 + \frac{1}{10k + d_i} \right).$$

Dokonując tej samej obserwacji w 1938 roku, F. Benford odniósł to zjawisko do zbiorów danych pochodzących z różnych źródeł, w tym dotyczących między innymi powierzchni zbiorników wodnych, stałych fizycznych, współczynników urodzeń. Stwierdził, że cyfry na znaczących pozycjach występują w przyrodzie z różną częstotliwością. Zjawisko to określił mianem prawa pierwszej cyfry.

Rzeczywisty rozkład prawdopodobieństwa występowania określonych cyfr na pozycjach znaczących może nieznacznie odbiegać od rozkładu Benforda. Dla sprawdzenia, czy odchylenia te są statystycznie istotne, stosuje się odpowiednie testy, np. test zgodności χ^2 . Dla jego przeprowadzenia należy posłużyć się następującym wzorem:

$$Q = N \sum_{d=1(0)}^9 \frac{(h_d - p_d)^2}{p_d},$$

gdzie: Q – wartość testu, N – wielkość próby, h_d – wartości rozkładu rzeczywistego, p_d – wartości rozkładu Benforda. Wartość krytyczna tego testu jest określana na podstawie tablic rozkładu χ^2 z 8 stopniami swobody w przypadku testowania dla 9 cyfr na pierwszej pozycji (z 9 stopniami swobody dla 10 cyfr na drugiej pozycji). Jeśli wartość Q jest wyższa od wartości krytycznej, to z 99% pewnością można stwierdzić, że rozkład cyfr nie odpowiada rozkładowi Benforda.

Należy zauważyć, że prawo Benforda zaczęto wykorzystywać jako instrument wykrywania różnego rodzaju nieprawidłowości w danych księgowych dopiero pod koniec lat osiemdziesiątych XX wieku. Pozwala ono na wykrywanie jedynie niektórych oszustw podatkowych. Ponadto jego zastosowanie w tym celu w pewnych okolicznościach jest nieuzasadnione, gdyż dane podatkowe czy też księgowe nie zawsze mają rozkład Benforda. Odstępstwo od tego rozkładu występuje na przykład wtedy, gdy przedsiębiorstwo dokonuje wielu identycznych transakcji sprzedaży tego samego towaru, którego cena jest stała, i wystawia faktury w celu ich udokumentowania. (Cho i Gaines, 2007, s. 218).

Ponadto analiza rozkładu cyfr w liczbach z zastosowaniem prawa Benforda przynosi wiarygodne rezultaty tylko w wypadku zbiorów danych cechujących się niezmiennością skali, bazy oraz operacji matematycznych. Zbiory te muszą przy tym spełniać następujące warunki (Sasin, 2013, s. 36):

- dane muszą być wyrażone w tych samych jednostkach,
- zestawy danych nie mogą zawierać wewnętrznych maksimumów i minimumów,
- zbiory nie mogą stanowić liczb przypisanych (np. numer identyfikacyjny podatnika),
- zbiory danych powinny się cechować przewagą liczb o niższej wartości, co ma odzwierciedlać efekt ich naturalnego rozwoju (nie musi on jednak być rozproszony).

Metodą, która zyskała na popularności w związku z realizacją przez niektóre państwa członkowskie OECD strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, jest selekcja podatników na podstawie zidentyfikowanych obszarów ryzyka. Pozwala ona na wskazanie podatników, w przypadku których istnieje największe prawdopodobieństwo popełnienia błędu, uchylania się od opodatkowania lub oszustwa podatkowego. Wiele państw w celu wyboru podatników do kontroli stosuje *scoring* ryzyka. Wymaga to zgromadzenia znacznej liczby danych i wdrożenia odpowiednich systemów informatycznych. Dane te są gromadzone i przetwarzane wieloma metodami (Khwaja i in., 2011, s. 23). Jedną z nich jest metoda porównywania danych (*data matching*). Pozwala ona na porównanie danych zawar-

Tabela 15. Metody selekcji podatników do kontroli stosowane w wybranych państwach OECD

Metody selekcji podatników do kontroli	Państwo					
	Stany Zjednoczone	Kanada	Australia	Wielka Brytania	Brazylia	Peru
Sieci neuronowe	X	X	–	X	–	X
Drzewa decyzyjne	X	X	X	–	–	X
Regresja logistyczna	X	–	X	X	–	–
Sieć Kohonena	–	–	X	–	–	–
Algorytm centroidów	–	–	X	–	–	–
Maszyna wektorów nośnych	X	–	X	–	–	–
Techniki wizualizacji	X	–	–	–	X	–
Sieci Bayesowskie	–	–	X	–	–	–
Algorytm k najbliższych sąsiadów	–	–	X	–	–	–
Reguły asocjacyjne	–	–	–	–	–	X
Reguły rozmyte	–	–	–	–	–	X
Łańcuchy Markowa	–	–	–	–	X	–
Szeregi czasowe	–	X	–	–	–	–
Regresja	–	–	–	X	–	–
Symulacje	X	–	–	–	–	–

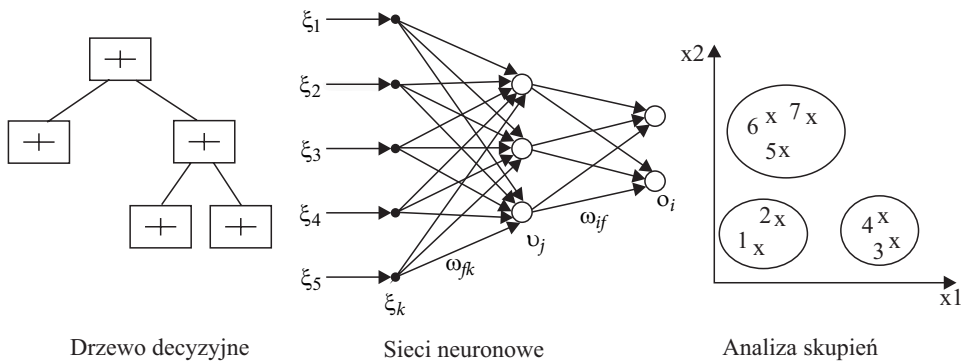
Źródło: Castellón González i Velásquez, 2013, s. 1429.

tych w deklaracji podatkowej podatnika z danymi o podatniku i jego działalności pochodzącymi ze źródeł zewnętrznych, w tym od administracji celnej, banków i innych instytucji finansowych czy też przedsiębiorstw ubezpieczeniowych.

Scoring ryzyka może być przeprowadzony za pomocą metod parametrycznych i nieparametrycznych. Do metod parametrycznych zalicza się analizę regresji i analizę dyskryminacyjną. Selekcja podatników jest przeprowadzana w tym wypadku na podstawie modeli określających zależności między niepożądanym zachowaniem (brakiem dyscypliny podatkowej) podatnika jako zmienną objaśnianą a odpowiednimi zmiennymi objaśniającymi, takimi jak: skala działalności, liczba zatrudnionych pracowników, wiek przedsiębiorstwa, przy czym najczęściej jest stosowana liniowa analiza dyskryminacyjna Fishera. W Stanach Zjednoczonych analizę regresji i analizę dyskryminacyjną wykorzystuje się do selekcji podatników do kontroli już od lat sześćdziesiątych XX wieku. W 1969 roku wdrożono w tym państwie system selekcji podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, oparty na funkcjach dyskryminacyjnych (*discriminant inventory function* – DIF; Underreported Income

DIF). Funkcje te – jak wskazuje J. Slemrod (2017, s. 94) – są utrzymywane w ścisłej tajemnicy.

W ostatnim okresie organy podatkowe w celu selekcji podatników do kontroli stosują metody nieparametryczne. Należy do nich *data mining*, służąca poszukiwaniu regularnych wzorców danych oraz systematycznych współzależności między nimi. *Data mining* jest stosowana na przykład w Wielkiej Brytanii, Kanadzie i Stanach Zjednoczonych (tab. 15). Należy jednocześnie zauważyć, że w zakresie wdrażania nowych metod eksploracji danych w celu wyselekcjonowania podatników do kontroli podatkowej przoduje Australijski Urząd Podatkowy (Australian Taxation Office). Wybrane metody eksploracji danych wykorzystywane w celu selekcji podatników do kontroli przedstawiono na rysunku 13.



Rysunek 13. Wybrane metody eksploracji danych wykorzystywane w celu selekcji podatników do kontroli

Źródło: Vellutini, 2010, s. 13.

Drzewa decyzyjne pozwalają na zidentyfikowanie homogenicznych grup podatników na podstawie wcześniej sformułowanych kryteriów. Do ich identyfikacji stosuje się odpowiednie algorytmy pozwalające na separację danych. Na przykład w metodzie CART identyfikacja ta jest przeprowadzona na podstawie indeksu Giniego. Sieci neuronowe umożliwiają również identyfikację podatników z zastosowaniem wcześniej zdefiniowanych kryteriów, jednak metoda ta nie wymaga hierarchii zmiennych. Węzły w sieci neuronowej mogą być jednocześnie określone przez więcej niż jedną zmienną. Analiza skupień pozwala także na jednoczesne uwzględnienie kilku potencjalnych zmiennych w celu segmentacji podatników.

Na przydatność metod eksploracji danych do wykrywania różnego rodzaju oszustw podatkowych wskazują liczne publikacje naukowe. Metody te – ze względu na znaczną dostępność danych – są zwłaszcza przydatne do wykrywania nieprawidłowości związanych z deklarowaniem i płaceniem podatku od wartości dodanej (*Advanced analytics*, 2016, s. 21). Mogą być zastosowane także w celu

identyfikacji faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji gospodarczych, co wynika z badania przeprowadzonego przez P. Castellón González i J. D. Velásqueza (2013, s. 1427). W badaniu tym, w celu wyodrębnienia grupy podatników charakteryzujących się określonym typem zachowań, zastosowali sieć Kohonena oraz algorytm gazu neuronowego. Identyfikację zmiennych określających te zachowania przeprowadzili natomiast, opierając się na drzewach decyzyjnych, sieciach neuronowych oraz sieciach Bayesowskich. Były to zmienne odzwierciedlające zarówno dane historyczne, jak i dane dotyczące wywiązywania się z obowiązków podatkowych w poprzednim okresie rozliczeniowym i okresach wcześniejszych, a także charakterystyki podmiotów (np. struktura i wiek przedsiębiorstwa). Z przeprowadzonego przez nich badania wynika, że w grupie małych i średnich przedsiębiorstw najmniejsze prawdopodobieństwo posługiwania się fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych transakcji występowało w grupie podmiotów wcześniej objętych czynnościami kontrolnymi, jeśli ich kontrola nie ujawniła żadnych nieprawidłowości. Podmioty kontrolowane w okresie rozliczeniowym poprzedzającym badanie, w przypadku których ujawniono nieprawidłowości w zakresie wystawiania faktur, podejmowały ryzyko ich wystawiania także w okresach kolejnych. Świadczy to o ograniczonej skuteczności kontroli podatkowej w świetle jej funkcji prewencyjnej.

Metody eksploracji danych w celu identyfikacji grup podatników niewywiązujących się z obowiązków w zakresie rzetelnego deklarowania i płacenia podatku od wartości dodanej zostały zastosowane także w publikacji M. Gupaty i V. Nagadevary (2007, s. 382). Opracowali oni model, którego celem jest zwiększenie skuteczności kontroli podatkowych w zakresie VAT, w którym uwzględnili następujące zmienne:

A. Profil przedsiębiorcy

A1. Nowy podatnik VAT (T/N)

A2. Podatnik dokonujący transakcji opodatkowanych stawką maksymalną (T/N)

A3. Inny podatek zarejestrowany pod tym samym adresem (T/N)

A4. Inny podatek o tym samym numerze telefonu (T/N)

B. Wypełnianie obowiązków deklaracyjnych

B1. Niezłożenie deklaracji (T/N)

B2. Deklaracja złożona po terminie (liczba dni zwłoki)

B3. Deklaracje zerowe (liczba)

C. Działalność przedsiębiorstwa (wartości i wskaźniki)

C1. Podatek: obrót (wartość)

C2. Zysk brutto (wartość)

C3. Sprzedaż zwolniona (wartość)

C4. Inwentura (wartość)

C5. Zakupy (wartość)

- C6. Wysokość zwrotów podatku (powyżej określonej kwoty; T/N)
- C7. Wysokość kwoty zwrotu przeniesiona na kolejne okresy rozliczeniowe (powyżej określonej kwoty; T/N)
- C8. Korekty podatku naliczonego lub należnego (powyżej określonej kwoty; T/N)
- D. Działalność przedsiębiorstwa (zmiany wartości i wskaźników w stosunku do wcześniejszych okresów sprawozdawczych)
- D1. Wzrost kwoty obrotów (w porównaniu z rokiem poprzednim)
- D2. Wzrost kwoty podatku do zapłaty (w porównaniu z rokiem poprzednim)
- D3. Zmiany kwoty obrotu w poszczególnych okresach rozliczeniowych
- D4. Zmiany w strukturze sprzedaży (krajowa/zagraniczna)
- D5. Zmiany w strukturze zakupów (krajowe/zagraniczne)
- D6. Zmiany w strukturze sprzedaży (zwolniona/opodatkowana różnymi stawkami)
- D7. Zmiany w strukturze zakupów (od podatników zwolnionych/opodatkowanych różnymi stawkami)
- E. Porównanie z przedsiębiorstwami w tej samej branży z uwzględnieniem zmiennych:
- E1. Podatek: Obrót (wartość)
- E2. Zysk brutto (wartość)
- E3. Sprzedaż opodatkowana (wartość)
- E4. Inwentura (wartość)
- E5. Stopa wzrostu sprzedaży
- E6. Stopa wzrostu podatku do zapłaty

W celu dokonania wyboru najskuteczniejszej metody selekcji podatników objętych kontrolami podatkowymi organy podatkowe mogą zastosować macierz błędów (tab. 16). Wyodrębnia się w niej cztery następujące klasy podatników:

- prawdziwie pozytywna – obejmująca podatników, którzy nie wywiązują się z obowiązków podatkowych i zostali wytypowani do kontroli,
- prawdziwie negatywna – obejmująca podatników, którzy wywiązują się z obowiązków podatkowych i nie zostali wytypowani do kontroli,

Tabela 16. Macierz błędów stosowana przy wyborze metody selekcji podatników

MODELE KLASYFIKACJI		Klasa prognozowana	
		Podatnicy wywiązujący się z obowiązków	Podatnicy niewywiązujący się z obowiązków
Klasa zaobserwowana	Podatnicy wywiązujący się z obowiązków	Prawdziwie negatywna (PN)	Falszywie pozytywna (FP)
	Podatnicy niewywiązujący się z obowiązków	Falszywie negatywna (FN)	Prawdziwie pozytywna (PP)

Źródło: Chou, 2014, s. 10.

- fałszywie pozytywna – obejmująca podatników, którzy wywiązują się z obowiązków podatkowych i zostali wytypowani do kontroli,
- fałszywie negatywna – obejmująca podatników, którzy nie wywiązują się z obowiązków podatkowych i nie zostali wytypowani do kontroli.

Macierz błędów pozwala na obliczenie następujących wskaźników selekcji (stanowiących potencjalne kryteria selekcji) (Gupta i Nagadevara, 2007, s. 383; Khwaja i in., 2011, s. 28):

- wskaźnika dokładności (AR) – informującego, jaki odsetek podatników został wyselekcjonowany poprawnie; jest on obliczany według wzoru:

$$AR = \frac{PN + PP}{T},$$

- wskaźnika skuteczności prognozy (PE) – informującego, jaki odsetek podatników niewywiązujących się z obowiązków podatkowych został wyselekcjonowany poprawnie dzięki danej metodzie. Jest on obliczony według wzoru:

$$PE = \frac{PP}{PP + FN},$$

- wskaźnika redukcji zużycia zasobów kontrolnych (EF) pozwalającego na określenie oszczędności w zasobach kontrolnych w porównaniu z sytuacją, gdyby kontrolą byli objęci wszyscy podatnicy. Jest on obliczany według wzoru:

$$EF = \frac{1 - (FP + PP)}{T},$$

- wskaźnika potencjału kontroli (SR) informującego, jaki odsetek podatników niewywiązujących się z obowiązków podatkowych może zostać wykryty, jeśli podda się kontroli prognozowaną grupę podatników; jest on obliczany według wzoru:

$$SR = \frac{PP}{(PP + FP)}.$$

Organy podatkowe mogą przypisywać każdemu z tych wskaźników większe lub mniejsze znaczenie, w zależności od priorytetów realizowanej przez nie strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Na ogół jednak dokonują wyboru określonej metody selekcji podatników na podstawie wskaźnika potencjału

kontroli i wskaźnika skuteczności prognozy. Natomiast wskaźnik dokładności oraz wskaźnik redukcji zużycia zasobów kontrolnych ma w większości wypadków charakter uzupełniający.

4.3. Obszary ryzyka podatkowego w polskiej strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym

4.3.1. Obszary ryzyka dla celów kontroli skarbowej

Wdrożenie w Polsce strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym przyczyniło się do wzbogacenia metod wyboru podatników do kontroli. Poza screeningiem przeprowadzonym przez pracowników organów podatkowych (skarbowych) oraz selekcją losową, wybór podatników do kontroli odbywa się od 2005 roku również według obszarów ryzyka podatkowego. Za obszary te na gruncie polskiego modelu zarządzania ryzykiem zewnętrznym uznano segmenty podatników charakteryzujących się wysoką częstotliwością popełniania konkretnych błędów podatkowych albo specyficznym zachowaniem, odmiennym od zachowania innych grup podatników (mogą nimi być np. niektóre sektory gospodarki, transakcje, rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej czy określone kategorie nieprawidłowości w deklarowaniu lub rozliczaniu zobowiązań podatkowych) (*Polski model ryzyka*, 2004, s. 63).

Zdefiniowane przez Ministerstwo Finansów obszary ryzyka zewnętrznego stanowiły w latach 2005-2017 ważne kryterium wyboru podatników do kontroli przeprowadzanej zarówno przez urzędy skarbowe, jak i urzędy kontroli skarbowej. Urzędy kontroli skarbowej sporządzały zadaniowe plany kontroli. Na podstawie tych planów typowano do kontroli w pierwszej kolejności podmioty, dla których istniało największe prawdopodobieństwo zmaterializowania ryzyka, wskazanego w dokumentach definiujących zadania kontroli skarbowej na dany rok kalendarzowy. Dokumenty te były corocznie przygotowywane przez Ministerstwo Finansów. Przy ich opracowywaniu brano pod uwagę założenia modelu zarządzania ryzykiem zewnętrznym. W odniesieniu do kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych przeprowadzanej przez urzędy kontroli skarbowej w 2005 roku Ministerstwo Finansów wskazało cztery stosunkowo szeroko nakreślone obszary ryzyka podatkowego, a mianowicie: deklarowanie i płacenie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, przerzucanie dochodów (w tym z wykorzystaniem cen transferowych), nieujawnione źródła przychodów oraz obrót fikcyjnymi fakturami. Obszary ryzyka podatkowego zostały podzielone na podobszary, w ramach których uwzględniono najczęściej występujące nieprawidłowości.

Pierwszy obszar ryzyka podatkowego został wyodrębniony w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej i wprowadzeniem w życie strategii zwalczania oszustw w VAT, w tym w szczególności oszustw w deklarowaniu i rozliczaniu podatku od transakcji wewnątrzspółnotowych. Strategię realizowały i nadal realizują wszystkie pozostałe państwa członkowskie Unii Europejskiej. Dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków w podatku od towarów i usług powołano specjalne komórki, wyodrębniając jako podobszar ryzyka właśnie transakcje wewnątrzspółnotowe. Urzędy kontroli skarbowej, wybierając podatników do kontroli z podobszaru ryzyka podatkowego, szczególnie uwagę zwracały na prawidłowość opodatkowania podatkiem od towarów i usług wewnątrzspółnotowego nabycia towarów i importu oraz prawidłowość opodatkowania obrotu artykułami elektronicznymi pomiędzy podmiotami krajowymi a podmiotami z innych państw członkowskich Unii Europejskiej (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2004, s. 17).

Wymieniony obszar ryzyka uwzględniał także rzetelność deklarowania zwrotu podatku, znaczących kwot do przeniesienia na kolejne okresy rozliczeniowe, a także poprawność stosowania stawek obniżonych oraz stawki zerowej, ustalania podstawy opodatkowania, deklarowania czasu i miejsca powstania obowiązku podatkowego, ewidencji obrotów przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz zasadność korzystania ze zwolnień podmiotowych i przedmiotowych. Weryfikację zawieranych transakcji, w celu zidentyfikowania podmiotów realizujących fikcyjne transakcje, przeprowadzano na podstawie kontroli krzyżowych u bezpośrednich kontrahentów podatnika. Kontroli poddawano także inne podmioty uczestniczące w tym samym łańcuchu dostaw co kontrahenci podatnika. W planach kontroli krzyżowych ujmowano w szczególności te podmioty, które prowadziły działalność w zakresie obrotu paliwami płynnymi i komponentami paliw.

Rosnąca skala zjawiska przerzucania dochodów z wykorzystaniem, między innymi, cen transferowych pomiędzy powiązаныmi podmiotami krajowymi a powiązаныmi z nimi podmiotami zagranicznymi, a także doświadczenia zagranicznych organów podatkowych, przyczyniły się do wyodrębnienia w 2005 roku drugiego obszaru ryzyka podatkowego. Odnosił się on przede wszystkim do podmiotów powiązanych kapitałowo, za które stosownie do art. 25 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z dnia 26 lipca 1991) oraz art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992) uznaje się podmioty, jeśli jeden z nich bierze udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu drugim lub w jego kontroli albo posiada udział w jego kapitale nie mniejszy niż 25%. Wysokość tego udziału została zwiększona od 1 stycznia 2017 roku. Wcześniej wynosił on 5%. Selekcji do kontroli podlegali w wymienionym obszarze ryzyka podatnicy zarejestrowani w tzw. urzędach skarbowych do spraw dużych podmiotów, ze względu na skalę ich działalności i właściwość rzeczową organów kontroli skarbowej. Kontrola

ich działalności koncentrowała się w przeważającym zakresie na wyodrębnionych grupach podmiotów i określonych zagadnieniach. Obejmowały one:

- opodatkowanie dochodu z działalności w zakresie obrotu artykułami kosmetycznymi podatkiem dochodowym od osób prawnych,
- stosowanie cen transferowych przez podatników prowadzących działalność w zakresie budowy lub modernizacji dróg i drogowych obiektów inżynierskich,
- deklarowanie podstaw opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność w zakresie produkcji materiałów budowlanych oraz w zakresie produkcji i dystrybucji sprzętu AGD.

Ryzyko w tych obszarach wynikało bezpośrednio z pojawiających się nieprawidłowości dotyczących udzielania, na zasadach korzystniejszych od warunków rynkowych, pożyczek pomiędzy podmiotami powiązanymi, zaniżaniu deklarowanych przychodów ze sprzedaży oraz zawyżaniu kosztów uzyskania przychodu ponoszonych na rzecz osób niebędących pracownikami żadnego z podmiotów powiązanych, w tym w szczególności na rzecz podmiotów zagranicznych.

Uregulowane w art. 20 ust. 1b i art. 25e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowanie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 75% i specyficzny charakter tego źródła przychodu stanowiły motywację do jego uwzględnienia jako jednego z obszarów ryzyka podatkowego (Ustawa z dnia 26 lipca 1991). Organy kontroli skarbowej kontrolowały podatników, w stosunku do których istniało podejrzenie uzyskiwania przychodów ze źródeł nieujawnionych, w wypadku pozyskania informacji o poniesieniu przez podatnika jednorazowego wydatku lub kilku wydatków w ciągu roku kalendarzowego w kwocie przekraczającej 100 000 zł (Hybka, 2009a, s. 208). Selekcja podatników w związku z tym obszarem ryzyka była przeprowadzana na podstawie wielu wewnętrznych i zewnętrznych źródeł informacji. Wśród źródeł wewnętrznych należy wymienić informatyczne bazy danych organów skarbowych i podatkowych (Przychocka, 2015, s. 193-217). Wykorzystywano je również do celów typowania podatników w ramach pozostałych obszarów ryzyka. Bazy danych wymienionych organów obejmują w szczególności informacje ewidencyjne i deklaracyjne o podatnikach. Do zewnętrznych źródeł danych, którymi posługują się organy przeprowadzające kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych, zalicza się informacje z biur maklerskich, banków, sądów, od dealerów samochodowych, komorników sądowych, notariuszy, z urzędów gmin, funduszy powierniczych, towarzystw ubezpieczeniowych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz informacje pozyskiwane z anonimów, skarg i środków masowego przekazu. Ponadto organy te mogą korzystać z następujących źródeł zewnętrznych:

rejestrów wwozu wartości dewizowych prowadzonych przez urzędy celne, ewidencji eksportu i importu Centrum Informatyki Handlu Zagranicznego i baz informatycznych służb celnych, a także krajowego rejestru sądowego i ksiąg wieczystych.

W procesie selekcji do kontroli (a także selekcji do przeprowadzenia postępowania podatkowego) wybierani są podatnicy, co do których istnieje podejrzenie uzyskiwania dochodów ze źródeł nieujawnionych, należący do tzw. sfer podwyższonego ryzyka. Obejmują oni następujące grupy podmiotów: podatników posiadających udziały i będących akcjonariuszami osób prawnych, dysponujących rachunkami w bankach zagranicznych, inwestujących znaczące kwoty (np. na giełdzie papierów wartościowych i rynku nieruchomości), nabywających rzeczy ruchome o znacznej wartości, będących właścicielami nowo powstałych przedsiębiorstw, niedeklarujących żadnych dochodów, wykazujących stale stratę lub niskie dochody z działalności gospodarczej, likwidujących przedsiębiorstwo, po krótkim okresie jego działania, a następnie zakładających nowe przedsiębiorstwa w tej samej lub pokrewnej branży, mających dostęp do informacji finansowych (np. prezesi spółdzielni mieszkaniowych, członkowie komisji przetargowych), uczestniczących w fikcyjnych transakcjach lub współdziałających z przedsiębiorstwami mającymi siedzibę w rajach podatkowych, firmujących obcą działalność gospodarczą, a także członków grup przestępczych i ich rodziny, urzędników administracji rządowej i samorządowej czy przedstawicieli określonych grup zawodowych (jak biegłych sądowych, adwokatów, lekarzy).

Ostatnim z wyodrębnionych w 2005 roku obszarów ryzyka dla celów kontroli skarbowych był obrót fikcyjnymi fakturami. Jak wskazano, w zadaniach kontroli skarbowej na ten rok wymieniony obszar zidentyfikowano w związku z pojawiającymi się w środkach masowego przekazu ofertami sprzedaży faktur. W ramach tego obszaru ryzyka, do kontroli podatkowej typowano w szczególności podmioty świadczące usługi niematerialne, w tym reklamowe, marketingowe czy finansowo-doradcze (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2004, s. 30).

W 2006 roku do priorytetowych zadań organów skarbowych zaliczono także kontrolę obrotu paliwami płynnymi oraz kontrolę handlu elektronicznego (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2005, s. 22-25). Pierwszy z tych obszarów dotyczył rzetelności deklarowania podstaw opodatkowania przez producentów i importerów komponentów, które mogą być wykorzystywane do nielegalnej produkcji paliw silnikowych, a także przez bezpośrednich odbiorców tych komponentów. Zidentyfikowanie tego obszaru ryzyka podatkowego było następstwem stwierdzenia w toku wcześniejszych kontroli licznych nieprawidłowości polegających na zaniżaniu podatku akcyzowego. Ze względu na zróżnicowanie stawek akcyzy według rodzajów olejów opałowych oraz olejów napędowych, zniżenie to może nastąpić w rezultacie:

- wprowadzania do obrotu oleju napędowego pochodzącego z nielegalnego mieszania komponentów,
- sprzedaży samych komponentów jako oleju napędowego,
- zmiany przeznaczenia poszczególnych rodzajów oleju napędowego.

Obszar ryzyka związany z handlem elektronicznym został wyodrębniony we współpracy z francuskimi organami podatkowymi. W 2003 roku organy te opracowały strategię walki z przestępczością internetową, która została wdrożona również w pozostałych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Uszczuplenia dochodów publicznych związane z tym obszarem wynikają z uchylania się od opodatkowania przez podmioty dostarczające towary i świadczące usługi drogą elektroniczną.

W latach 2007 i 2008 doprecyzowano obszar ryzyka w zakresie podatku od towarów i usług poprzez wskazanie, jako jednej z podstawowych przyczyn ubytku dochodów budżetu państwa z tego podatku oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy, w tym w szczególności oszustwa karuzelowego (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2006, s. 3; 2007, s. 2). Podobnie w 2009 roku w zakresie obszaru ryzyka odnoszącego się do obrotu paliwami wyszczególniono kategorie obrotu, w przypadku których występowało na szeroką skalę zjawisko uchylania się od opodatkowania (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2008, s. 9). Należały do nich:

- obrót olejem opałowym ciężkim – oszustwa w tym podobszarze są rezultatem mieszania tego oleju z innymi komponentami i jego sprzedażą jako oleju napędowego,
- obrót olejem opałowym i olejem żeglugowym – oszustwa w tym wypadku polegają na ich odbarwianiu, a następnie odsprzedaży jako oleju napędowego,
- obrót paliwem nieznanej pochodzenia,
- obrót benzynami specjalnymi, przeznaczonymi do innych celów niż napędowe, które są wprowadzane do obrotu jako benzyny napędowe,
- obrót gazem płynnym propan-butan jako gazem do celów napędowych po wcześniejszym jego przepompowaniu,
- obrót różnymi komponentami, które w końcowej fazie są wykorzystywane do wyprodukowania paliwa napędowego.

W 2009 roku w zakresie kontroli wywiązywania się podatników z podatków dochodowych w obszarze przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązanymi kapitałowo, gospodarczo lub rodzinnie wyodrębniono następujące podobszary: dochody uzyskiwane przez oddziały zagraniczne osób prawnych zarejestrowanych na terytorium RP, dochody zagraniczne podmiotów krajowych, należności wypłacane przez podmioty krajowe podmiotom zagranicznym, podatnicy rozliczający się na zasadach ogólnych, przerzucający dochody na podatników korzystających ze zryczałtowanych form opodatkowania.

Ministerstwo Finansów wyodrębniło wówczas również szarą strefę jako obszar ryzyka podatkowego. Obszar ten odnosił się w znacznym stopniu do małych podmiotów gospodarczych, prowadzących księgowość w uproszczonej formie i nieobjętych sprawozdawczością statystyczną. Nieprawidłowości w tym obszarze przyjęły formę uchylania się od obowiązku rejestracji dla celów podatkowych pomimo ustawowego obowiązku czy też nierzetelnego ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w celu zaniżania obrotu (np. poprzez nieewidencjonowanie sprzedaży, wystawianie faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych zdarzeń gospodarczych) (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2009, s. 11).

W latach 2011-2013 kontynuowano kontrole skarbowe w ramach wcześniej wyróżnionych obszarów ryzyka podatkowego. Niektóre z tych obszarów podlegały wówczas doprecyzowaniu. W 2011 roku w obszarze oszustw w podatku od towarów i usług wyróżniono transakcje złodem jako działalność, w ramach której występują na znaczną skalę oszustwa w formie wystawiania fikcyjnych faktur i oszustwa ze znikającym przedsiębiorcą (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2010, s. 12-13). W 2012 roku dookreślono między innymi podmioty należące do sfery podwyższonego ryzyka w kontrolach podatników, w związku z podejrzeniem uzyskiwania dochodów ze źródeł nieujawnionych. Zaliczono do nich dodatkowo osoby w młodym wieku, które według znamion zewnętrznych dokonują dużych wydatków, posiadają znaczny majątek, żyją ponad stan, prowadzą wystawny tryb życia, przy jednoczesnym ujawnianiu niskich dochodów lub nieujawnianiu żadnych dochodów (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2011, s. 20). W 2013 roku, ze względu na negatywne skutki fiskalne, zwrócono szczególną uwagę na oszustwa w podatku dochodowym od osób fizycznych polegające na nierzetelnym deklarowaniu przychodów przez podatników uzyskujących te przychody z wielu źródeł oraz przez podatników prowadzących działalność w branży pośrednictwa finansowego (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2012, s. 18-19).

W latach 2014-2016 wyodrębniono dla celów kontroli skarbowej w szczególności następujące obszary ryzyka podatkowego (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2014, s. 13-17; 2015, s. 17-23):

- oszustwa w podatku od towarów i usług (w tym popełniane przede wszystkim przez podatników dokonujących wyłudzeń podatku w związku z fikcyjnymi dostawami wewnątrzspółnotowymi oraz podatników uchylających się od opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w związku z dokumentowaniem tych transakcji fakturami nieodzwierciedlającymi ich rzeczywistego przebiegu); obszar ten obejmował także podmioty fikcyjne (w tym znikających przedsiębiorców) oraz podmioty wysokiego ryzyka w obrocie towarowym z zagranicą,

- stosowanie cen transferowych i transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi,
- obrót paliwami płynnymi,
- transakcje z wykorzystaniem internetu,
- rzetelność rozliczeń podatkowych podmiotów uzyskujących znaczne przychody z działalności gospodarczej (duże podmioty gospodarcze),
- oszustwa w podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przedostatnim z tych obszarów wymienione zostały podmioty uzyskujące znaczne przychody z działalności gospodarczej. Wysokość rocznych dochodów budżetowych jest bowiem w znacznym stopniu uzależniona od rzetelności składanych przez te podmioty deklaracji podatkowych i od terminowego regulowania przez nie zobowiązań podatkowych. Według bowiem danych za 2013 rok podmioty o rocznych przychodach przekraczających kwotę 1 mld zł stanowiły w Polsce zaledwie 0,3% ogółu podmiotów, zapewniały jednakże budżetowi państwa około 30,3% dochodów z tytułu podatku od towarów i usług i 39,5% dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych.

W ramach ostatniego obszaru w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych wskazano następujące obszary ryzyka podatkowego: ceny transferowe, wzajemne udzielanie pożyczek pomiędzy podmiotami powiązаныmi, restrukturyzacja przedsiębiorstw, zmiana ich formy prawnej, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Z kolei w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych wymieniono szarą strefę gospodarki czy też zaniżanie deklarowanego dochodu przez podatników wykonujących wolne zawody oraz podatników świadczących usługi budowlane i usługi turystyczne.

Poza przedstawionymi obszarami ryzyka podatkowego Ministerstwo Finansów opracowało także katalog dziedzin działalności gospodarczej szczególnie narażonych na to ryzyko. Wśród nich wymieniono dostawę, wewnątrzwspólnotowe nabycie i import następujących towarów (*Zadania urzędów kontroli skarbowej*, 2013, s. 12-13): wyrobów elektronicznych (jak: procesory, telefony, iPady, AGD, RTV), samochodów i części samochodowych, wyrobów stalowych (jak: stal budowlana, żelazostopy, pręty), paliw, metali (takich jak: miedź, nikiel, stopy aluminium), złomu, metali szlachetnych, olejów roślinnych, niektórych wyrobów spożywczych (jak: kawa, napoje energetyczne, cukier, zboża), tworzyw sztucznych i wyrobów chemicznych, odzieży, obuwia, tekstyliów, maszyn i urządzeń, drewna, wyrobów drewnianych, tarcicy, palet, węgla, żwiru, towarów wyprodukowanych w Chinach. Ponadto wskazano także następujące sektory usług o wysokim ryzyku podatkowym: usługi budowlane, usługi IT, pośrednictwo w handlu nieruchomościami, usługi transportowe.

4.3.2. Obszary ryzyka dla celów kontroli podatkowej

W latach 2005–2013 obszary ryzyka dla celów kontroli podatkowej były określone w krajowych planach dyscypliny podatkowej. Od 2014 roku są one wymieniane w krajowym planie działań administracji podatkowej. W planach tych każdy wymieniony obszar ryzyka jest odpowiednio opisany oraz są przedstawione działania organu kontroli podatkowej w nim podejmowane, ich cele, zakładane wyniki i potencjalne ograniczenia, a także kryteria selekcji podatników do kontroli. W krajowym planie dyscypliny podatkowej na rok 2005 wyróżniono siedem obszarów ryzyka dla celów kontroli podatkowej, w tym: deklarowanie przeprowadzenia wewnątrzspółnotowej dostawy towarów, pomimo nieprzeprowadzenia ich wywozu z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju, niezarejestrowanie się do celów podatku od towarów i usług, „uśpieni” podatnicy, straty z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, obrót paliwami, usługi budowlane i usługi niematerialne.

Pierwszy obszar ryzyka obejmował nieuprawnione deklarowanie przeprowadzenia wewnątrzspółnotowej dostawy towarów opodatkowanej stawką zerową w celu wyłudzenia zwrotu podatku naliczonego. W 2005 roku organy kontroli podatkowej w celu zidentyfikowania podatników dokonujących oszustw w zakresie wewnątrzspółnotowej dostawy towarów koncentrowały się na podatnikach deklarujących przeprowadzenie tej transakcji, którzy przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nie eksportowali towarów do państw UE, na podatnikach prowadzących działalność gospodarczą przez okres nie dłuższy niż jeden rok oraz na podatnikach, którzy utworzyli oddziały i/lub magazyny w państwach Unii Europejskiej w okresie po akcesji Polski do Unii, mimo że przed akcesją nie eksportowali towarów do tych państw.

Obszar ryzyka – brak rejestracji dla celów VAT – został zidentyfikowany ze względu na wysokie prawdopodobieństwo niewywiązywania się przez niezarejestrowane podmioty z podstawowych obowiązków podatkowych, w tym: prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży czy też rzetelnego deklarowania obrotów, podatku należnego, podatku naliczonego i podatku do zapłaty lub zwrotu. W obszarze tym opracowano szczegółowe kryteria selekcji podatników do kontroli. Organy kontroli podatkowej uwzględniały więc przy tej selekcji przede wszystkim podatników:

- korzystających z podmiotowego zwolnienia z podatku od towarów i usług, u których wartość sprzedaży pod koniec roku (zgodnie z kwotami deklarowanymi dla celów podatku dochodowego) mieściła się w określonym przedziale, a także tych, którzy korzystali ze zwolnienia i w ostatnich dwóch latach wykazywali wartości sprzedaży zbliżone do kwoty stanowiącej limit zwolnienia podmiotowego,

- korzystających ze zwolnienia podmiotowego, podczas gdy z ich danych rejestracyjnych wynika, że wykonują również czynności wyłączające z tego zwolnienia.

Kolejny obszar ryzyka dotyczył „uśpionych” podatników i wiązał się ze zwalczaniem oszustw w zakresie podatku od towarów i usług popełnianych przez znikających przedsiębiorców. „Uśpieni” podatnicy charakteryzują się następującymi celami:

- nie przeprowadzają transakcji lub przeprowadzają nieliczne transakcje,
- deklarują zerowy lub niewielki dochód,
- nie deklarują poniesienia straty z działalności gospodarczej,
- nie korzystają ze zwolnień i ulg podatkowych,
- deklarują działalność gospodarczą jako jedyne źródło utrzymania (w wypadku podatników będących osobami fizycznymi).

„Uśpiony” podatnik czeka na dogodne okoliczności, aby przeprowadzić w stosunkowo krótkim czasie jedną lub kilka transakcji, a następnie zakończyć działalność bez odprowadzania podatku od tych transakcji. W obszarze tym do kontroli wybierano przede wszystkim następujących podatników (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2005, s. 55):

- deklarujących wysoki podatek do zwrotu lub niski do zapłaty,
- deklarujących sprzedaż w jednym okresie rozliczeniowym, po długim okresie przerwy,
- deklarujących w pojedynczych okresach rozliczeniowych obrót znacznie różniący się od obrotu deklarowanego w pozostałych okresach,
- kilkakrotnie likwidujących i rozpoczynających działalność gospodarczą,
- deklarujących relatywnie wysokie koszty uzyskania przychodu oraz niskie dochody lub obroty, a także niewielkie kwoty podatku od towarów i usług do zapłaty w dłuższym okresie, w porównaniu z innymi podatnikami prowadzącymi działalność gospodarczą o zbliżonym charakterze i zakresie,
- nieskładających deklaracji w podatku od towarów i usług,
- zgłaszających jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej miejsce zamieszkania, w sytuacji gdy skala i przedmiot działalności sugerują, że działalność ta w rzeczywistości jest prowadzona w innym miejscu,
- deklarujących wysokie kwoty zwrotu podatku od towarów i usług, w sytuacji gdy występują utrudnienia w kontakcie między nimi a organami podatkowymi oraz gdy wcześniej nie podlegali kontroli,
- będących osobami w bardzo młodym lub podeszłym wieku, w sytuacji gdy można domniemywać, że nie posiadają oni i nigdy nie posiadali środków finansowych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Przepisy podatkowe dotyczące rozliczania strat z działalności gospodarczej i znaczący udział podatników deklarujących i rozliczających te straty stanowiły motywację do wyodrębnienia kolejnego obszaru ryzyka. Na podstawie analizy

wyników czynności sprawdzających i kontroli podatkowych wskazano najistotniejsze nieprawidłowości w tym obszarze. Dotyczyły one w szczególności zawyżania kosztów uzyskania przychodu, w tym poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych niezgodnie z przepisami, zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów odsetek od kredytów inwestycyjnych, w trakcie trwania inwestycji, oraz strat w środkach trwałych, w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, a także strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą. Nieprawidłowości te wynikały także z samego odliczania straty i wyrażały się w jednoznaczowym odliczaniu straty w pełnej wysokości lub odliczaniu jej w wysokości przekraczającej ustawowe ograniczenie, a także odliczaniu straty od innych źródeł dochodów niż te, na których została ona poniesiona. Zawyżanie kosztów uzyskania przychodu z tym obszarem następowało także poprzez wprowadzanie do obiegu prawnego faktur nieodzwierciedlających faktycznych zdarzeń gospodarczych lub od nieistniejących podmiotów gospodarczych (fikcyjne faktury).

Trzeci obszar ryzyka obejmował prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu paliwami, usług budowlanych i usług niematerialnych. Obrót paliwami, ze względu na znaczną skalę oszustw podatkowych w tej dziedzinie, stanowił obszar szczególnego zainteresowania nie tylko organów skarbowych, lecz także podatkowych. Do rozpowszechnionych praktyk wśród podmiotów prowadzących przedmiotową działalność należały fikcyjne transakcje, sprzedaż oleju opałowego jako napędowego, wprowadzanie do obrotu paliw i produktów ropopochodnych z przemytu, dokumentowanie zakupów paliw fakturami od nieistniejących podmiotów. Podatnicy świadczący usługi budowlane relatywnie często zatrudniali pracowników bez zawierania umowy o pracę lub umowy o podobnym charakterze oraz bez naliczania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy z tytułu wynagrodzeń, zaniżali przychody z działalności, nie wypłacali należności innym podmiotom, którym zlecali podwykonawstwo, dokonywali fikcyjnych transakcji w celu zawyżania kosztów uzyskania przychodu czy też nie wystawiali faktur, pomimo ustawowego obowiązku.

W grupie podatników świadczących usługi niematerialne odnotowywano występowanie nieprawidłowości polegających na wystawianiu faktur dokumentujących pozorne usługi, w tym przez podatników, którzy nie zgłosili obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia tego typu usług, zawyżaniu kosztów między innymi w wyniku błędnego określania momentu zaliczenia nakładów poniesionych na te usługi do kosztów uzyskania przychodu oraz ze względu na brak związku przyczynowego między poniesionym kosztem a źródłem przychodu. Zwiększoną częstotliwość tych nieprawidłowości organy podatkowe odnotowywały w następstwie prowadzonych czynności kontrolnych w wypadku podmiotów świadczących usługi prawne, doradcze, księgowo, reklamowe i w zakresie rekrutacji pracowników.

Począwszy od 2006 roku do obszarów ryzyka zewnętrznego zaliczono transakcje wewnątrzwspólnotowe, w zakres których włączona została dotychczasowa problematyka deklarowania wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów bez ich przemieszczania z terytorium kraju na terytorium innego państwa Unii Europejskiej (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2006, s. 5). Nieprawidłowości stwierdzone w tym obszarze odpowiadały nieprawidłowościom opisanym w podobnym obszarze transakcje wewnątrzwspólnotowe zidentyfikowanym dla celów kontroli skarbowej. Doprecyzowano także jeden z obszarów oszustw w podatku od towarów i usług, koncentrując czynność typowania podatników do kontroli na podatnikach deklarujących wysoki obrót i jednocześnie wykazujących w składanych deklaracjach podatkowych niewielkie kwoty podatku do zapłaty bądź nawet nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, którzy jednocześnie nie byli kontrolowani przez organy podatkowe przez okres co najmniej jednego roku. Ministerstwo Finansów wyodrębniło także jako obszar ryzyka podatkowego ewidencjonowanie obrotów z wykorzystaniem kas fiskalnych.

W 2007 roku obszary ryzyka zewnętrznego zostały uzupełnione o handel używanymi środkami transportu i niezapłacenie zryczałtowanego podatku dochodowego (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2007, s. 92-108). Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej przyczyniło się do zwiększenia liczby środków transportu nabywanych w innych państwach członkowskich. Wewnątrzwspólnotowe nabycie nowych środków transportu wiąże się z obowiązkiem złożenia odpowiedniej deklaracji i zapłaty podatku od towarów i usług także przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2008, s. 90). Spełnienie tego obowiązku przez poszczególnych podatników jest sprawdzane przez organy podatkowe w celu wyeliminowania potencjalnych nieprawidłowości. Nieprawidłowości te na znaczną skalę odnotowano również w grupie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia środków transportu. Wyrażają się one w szczególności w zaniżaniu wartości nabywanych środków transportu i uchylaniu się od obowiązku złożenia deklaracji o ich nabyciu. Kryterium selekcji podatników do kontroli w tym obszarze jest częstotliwość nabywania środków transportu oraz wiek podatników prowadzących działalność w zakresie handlu środkami transportu (podatnicy do 25. roku życia i powyżej 60. prowadzący działalność w tej dziedzinie).

Kolejny obszar ryzyka zewnętrznego to niezapłacenie zryczałtowanego podatku dochodowego. W latach 2007-2008 obszar ten obejmował wyłącznie podatników rozliczających się w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych. Od 2009 roku został on rozszerzony na pozostałe formy opodatkowania działalności gospodarczej podatkiem dochodowym od osób fizycznych i podatkiem dochodowym od osób prawnych w związku ze zniesieniem obowiązku

składania miesięcznych deklaracji w tych podatkach i z zachowaniem obowiązku dokonywania wpłat zaliczek. W następstwie tej modyfikacji konieczne stało się ciągle monitorowanie wywiązywania się podatników z tego obowiązku. W tym obszarze do kontroli selekcjonowano następujące podmioty:

- które kontynuowały prowadzenie działalności gospodarczej opodatkowanej ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, lecz nie dokonały żadnej wpłaty podatku,
- które rozliczały podatek od towarów i usług i jednocześnie nie dokonywały wpłat podatku dochodowego,
- które w rocznych zeznaniach podatkowych nie zadeklarowały należnego podatku dochodowego,
- które w rocznych zeznaniach podatkowych deklarowały uzyskiwanie niskich przychodów i jednocześnie dokonywały zakupu dóbr materialnych o znacznej wartości,
- które w rocznych zeznaniach podatkowych deklarowały uzyskanie przychodów na kwotę nieznacznie niższą od limitu zwolnionego podmiotowo z podatku od towarów i usług,
- które nie składały zeznań podatkowych oraz nie dokonywały wpłat podatku lub zaliczek na ten podatek.

Od 2009 roku za obszar ryzyka zewnętrznego uznano także transakcje gospodarcze przeprowadzone za pośrednictwem internetu (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2009, s. 96). Działania organów podatkowych w tym obszarze koncentrowały się na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą w zakresie handlu elektronicznego i były realizowane w ścisłej współpracy z organami skarbowymi. Ministerstwo Finansów opracowało w odniesieniu do tego obszaru listę pytań przydatnych podczas planowania kontroli. Dotyczyły one między innymi: liczby i nazw domen internetowych, terminów i miejsc ich rejestracji, miejsc przechowywania plików, stanu zatrudnienia, systemów finansowych, form płatności, marż brutto.

W *Krajowym planie dyscypliny podatkowej* na rok 2010 zmieniona została klasyfikacja obszarów ryzyka podatkowego (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2010, s. 3-75). Przyjęta w nim klasyfikacja tego ryzyka nie uległa modyfikacjom w dwóch następnych krajowych planach (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2011, s. 4; 2012, s. 4). Wyróżniono sześć obszarów ryzyka zewnętrznego, do których należały transakcje wewnątrzspółnotowe, oraz pięć obszarów ryzyka wymienionych w tabeli 17. Obszar transakcji wewnątrzspółnotowych został przy tym podzielony na następujące podobszary: wewnątrzspółnotowa wymiana towarów, świadczenie usług, rejestracja i informacja dla potrzeb transakcji wewnątrzspółnotowych oraz oszustwa karuzelowe. W 2013 roku obszar ten został włączony do obszaru znaczne zwroty podatku od towarów i usług lub częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia.

W obszarze tym wyróżniono także dwa nowe podobszary: „ready made” spółki i wirtualne biura. Pozostałe jego podobszary obejmowały kategorie towarów i usług, w wypadku których podatnicy stosunkowo często deklarują zwrot podatku od towarów i usług lub nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy.

Tabela 17. Obszary i podobszary ryzyka zewnętrznego dla celów kontroli podatkowej w 2013 roku

Obszary ryzyka	Podobszary ryzyka
Wykazywanie co do zasady znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia	Oszustwa karuzelowe „Ready made” spółki Wirtualne biura Obrót paliwami Obrót złomem Obrót telefonami komórkowymi lub innymi towarami o niewielkich gabarytach i znacznej wartości Usługi niematerialne Usługi budowlane
Wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich	Uzyskiwanie wysokich przychodów i ponoszenie wysokich kosztów w danym okresie rozliczeniowym Transakcje zawierane pomiędzy podmiotami powiązanymi Rozliczanie strat w czasie
Podatnicy lub płatnicy podatku dochodowego niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek na podatek za poszczególne miesiące lub kwartały	Wpłaty zryczałtowanego podatku od przychodów ewidencjonowanych Wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych Wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych
Podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą	Podmioty niezgłaszające działalności Handel samochodami sprowadzonymi z zagranicy Podmioty znikające, zaprzestające składania deklaracji Podmioty zawieszające działalność gospodarczą
Przeprowadzanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem internetu	Opodatkowanie handlu elektronicznego podatkiem dochodowym Opodatkowanie usług elektronicznych podatkiem dochodowym Opodatkowanie handlu elektronicznego podatkiem od towarów i usług Opodatkowanie handlu elektronicznego podatkiem od czynności cywilnoprawnych

Źródło: na podstawie: *Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2013, s. 5-68.

Tabela 18. Podobszar ryzyka zewnętrznego dla celów kontroli podatkowej w 2016 roku i wybrane ryzyka podatkowe

Podobszar ryzyka	H1	H2	Ryzyko podatkowe
Produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane	5	1	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), nierzetelne ewidencjonowanie przychodów, zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, nieprawidłowe rozliczanie VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, opodatkowywanie sprzedawcy niewłaściwymi stawkami VAT, pozorne transakcje, błędne stosowanie zryczałtowanej formy opodatkowania
Nieruchomości	4	2	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, pozorne transakcje
Doradztwo i inne usługi niematerialne	1	3	pozorne transakcje, zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika
Handel hurtowy pozostały	2	4	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), transakcje z podmiotami powiązanymi, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, pozorne transakcje, oszustwa karuzelowe
Usługi finansowe i ubezpieczeniowe	3	5	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, pozorne transakcje
Opieka zdrowotna	–	6	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), nierzetelne ewidencjonowanie przychodów, zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika
Transport i logistyka	–	7	nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, nieprawidłowe rozliczanie VAT w odniesieniu do nieściągalnych wierzytelności, pozorne transakcje

Podobszar ryzyka	H1	H2	Ryzyko podatkowe
Motoryzacja	10	8	nierzetelne ewidencjonowanie przychodów, zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, oszustwa karuzelowe, brak rejestracji działalności gospodarczej, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, transakcje z podmiotami powiązanymi
Działalność agentów sprzedaży	6	9	wykonywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, oszustwa karuzelowe, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, pozorne transakcje, transakcje z podmiotami powiązanymi
E-handel i usługi informacyjne	8	10	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, nierzetelne ewidencjonowanie przychodów, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, pozorne transakcje, brak rejestracji działalności gospodarczej
Handel produktami spożywczymi i tytoniem	–	11	nierzetelne ewidencjonowanie przychodów, zaniżanie kwot deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, oszustwa karuzelowe, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, pozorne transakcje
Produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi	–	12	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, oszustwa karuzelowe, nieterminowe wpłaty podatku lub zaliczek na podatek, niewywiązywanie się z obowiązków płatnika, pozorne transakcje
Handel elektroniką	7	–	oszustwa karuzelowe, transakcje z podmiotami powiązanymi, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, pozorne transakcje
Paliwa	8	–	zaniżanie deklarowanych przychodów (obrotów), zaniżanie kwot na fakturach lub niewystawianie faktur, potrącanie od przychodu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodu, oszustwa karuzelowe, wykorzystywanie fikcyjnych faktur, pozorne transakcje

H1 – hierarchia podobszarów dla wyspecjalizowanych urzędów skarbowych,

H2 – hierarchia podobszarów dla pozostałych urzędów skarbowych.

Źródło: *Krajowy plan działań*, 2016, s. 8-51.

W 2013 roku jednym ze zidentyfikowanych podobszarów ryzyka były „ready made” spółki (*Krajowy plan dyscypliny podatkowej*, 2013, s. 9). Spółki te są rejestrowane pod jednym adresem przez podmiot oferujący je do sprzedaży. Po nabyciu przez nowego właściciela wiele z nich wnioskowało o wysokie zwroty podatku od towarów i usług bądź wykazywało bardzo wysokie obroty przy znikomych wpłatach podatku. Organy podatkowe w wielu wypadkach nie dysponowały wystarczającymi przesłankami, które pozwoliłyby na odmowę zwrotu podatku. Przesłanek tych między innymi nie zawsze dostarczała wymiana informacji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Wymienione spółki stwarzały pozory uczciwego prowadzenia działalności gospodarczej oraz stosowały mniej lub bardziej wyrafinowane schematy wyłudzenia zwrotu podatku od towarów i usług. Ponadto podejmowały odpowiednie działania zmierzające do utrudnienia organom podatkowym ich wytypowanie do kontroli podatkowej (np. częste zmienianie siedziby).

Inną grupę podmiotów wskazanych jako podobszar ryzyka stanowią wirtualne biura (tab. 17). Wirtualne biuro to podmiot, który na zasadzie outsourcingu oferuje usługi udostępnienia adresu do rejestracji przedsiębiorstwa. Usługi oferowane przez te podmioty obejmują także usługi prawne, księgowość, w zakresie rejestracji przedsiębiorstwa, przechowywania dokumentacji czy wirtualnego sekretariatu, udostępniania pomieszczeń na spotkania z klientami, pracownikami i współpracownikami. Wirtualne biura stwarzają ryzyko znacznego utrudnienia kontaktów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikiem. Utrudnienia te dotyczą także prowadzenia kontroli podatkowej. Korzystają z nich stosunkowo często przedsiębiorstwa prowadzące działalność w zakresie sprzedaży rud metali, chemikaliów przemysłowych, paliw i produktów pochodnych, prac budowlanych, transportu drogowego, pośrednictwa finansowego, transakcji sprzedaży nieruchomości. Wskazane obszary działalności gospodarczej są szczególnie narażone na oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy.

W 2014 roku krajowy plan dyscypliny podatkowej zastąpiony został krajowym planem działań administracji podatkowej. Wyodrębniono w nim obszary ryzyka według następujących podatków: podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i pozostałych podatków (*Krajowy plan działań*, 2014, s. 4-5). Podobszary ryzyka zostały natomiast wskazane w odniesieniu do działalności gospodarczej w następującym zakresie: produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane, recykling, paliwa, transport i logistyka, produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi, nieruchomości, handel elektroniką, motoryzacja, e-handel i usługi informatyczne, rolnictwo, gastronomia i zakwaterowanie. W 2015 roku usunięto jako podobszar ryzyka rolnictwo, gastronomię i zakwaterowanie, dodano jednocześnie doradztwo i inne usługi niematerialne, działalność agentów sprzedaży, handel hurtowy pozostały (*Krajowy plan działań*, 2015, s. 11).

Jak wskazano, w krajowym planie działań administracji podatkowej na 2016 rok obszary ryzyka podzielono na należące do kompetencji wyspecjalizowanych urzędów skarbowych stosownie do Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 roku (Dz.U. z 2017 r., poz. 437) oraz należące do kompetencji pozostałych urzędów skarbowych. Podobszary te przedstawiono w tabeli 18, ze wskazaniem kompetencji tych dwóch kategorii urzędów. Przy ich podziale między te dwie kategorie urzędów skarbowych uwzględniono wysokość ryzyka i wysokość wyników finansowych osiągniętych przez podmioty należące do danego podobszaru ryzyka. Podobszary te zostały uwzględnione w ramach obszarów dotyczących określonych podatków – dla wyspecjalizowanych urzędów skarbowych w obszarze podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych, natomiast dla pozostałych urzędów – w obszarze podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku od czynności cywilnoprawnych (*Krajowy plan działań*, 2016, s. 6-12). Dla poszczególnych podobszarów ryzyka wskazane zostały zidentyfikowane kategorie ryzyka podatkowego. Z informacji zawartych w tabeli 18 wynika, że ryzyk tych jest najwięcej w przypadku produkcji materiałów budowlanych i usług budowlanych. W przypadku takich podobszarów, jak np. paliwa, handel elektroniką, e-handel i usługi elektroniczne, zakres ryzyka podatkowego jest zdecydowanie węższy – ryzyko w tych obszarach materializuje się jednak ze znaczną częstotliwością. W przypadku siedmiu podobszarów wskazano jako ryzyko o istotnym znaczeniu poważne przestępstwa skarbowe, takie jak oszustwa karuzelowe. Dla dwunastu podobszarów często występującym przestępstwem jest także dokonywanie pozornych transakcji w celu zawyżenia kosztów uzyskania przychodu i naliczonego podatku od towarów i usług.

4.4. Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i Australii

W ostatnich dwudziestu latach zaszły istotne zmiany w państwach członkowskich OECD i Unii Europejskiej w zakresie instrumentów zarządzania ryzykiem w administracji podatkowej i metod selekcji podatników do kontroli. Wdrożono bowiem wówczas strategię zarządzania ryzykiem zewnętrznym, którego modele zostały przedstawione w podrozdziale pierwszym tego rozdziału. Jego celem jest zwiększenie efektywności administracji podatkowej, w szczególności poprzez obniżenie wysokości zaległości podatkowych i zmniejszenie luki podatkowej, a także poprzez redukcję wydatków na jej funkcjonowanie.

Tabela 19. Obszary ryzyka zewnętrznego w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i Australii

Państwo	Obszar ryzyka					
	ceny transferowe	unikanie opodatkowania	oszustwa w podatkach od konsumpcji (VAT)	szara strefa	niezłożenie deklaracji podatkowych	zaległości podatkowe
Austria	X	X	X	–	–	X
Belgia	X	X	X	–	X	X
Czechy	–	–	X	X	X	–
Dania	X	–	X	X	X	X
Estonia	–	–	X	X	–	–
Finlandia	X	–	X	X	–	X
Francja	X	–	X	X	X	–
Grecja	X	–	X	X	X	X
Hiszpania	X	X	X	X	–	X
Holandia	X	X	X	X	X	X
Irlandia	X	X	X	X	X	X
Litwa	–	X	X	X	–	–
Łotwa	–	X	X	X	X	X
Luksemburg	–	–	X	–	X	X
Malta	–	–	X	–	X	X
Niemcy	X	–	X	X	X	–
Polska	X	X	X	X	X	X
Portugalia	X	X	X	X	–	–
Rumunia	X	X	X	X	–	–
Słowacja	–	X	X	–	X	X
Słowenia	X	X	X	–	X	X
Szwecja	X	X	X	X	–	–
Węgry	X	X	X	X	X	X
Wielka Brytania	X	X	–	X	–	X
Stany Zjednoczone	–	X	–	–	X	X
Australia	X	X	X	X	–	–

Źródło: *Tax administration*, 2015, s. 130.

Na podstawie analiz przeprowadzonych przez Forum Administracji Podatkowej na zlecenie OECD można stwierdzić, że strategia zarządzania ryzykiem zewnętrznym cieszy się znaczną popularnością. Spośród 56 badanych państw aż 53 wdrożyły tę strategię i zidentyfikowały dla jej celów obszary ryzyka podatkowego (*Tax administration*, 2015, s. 128). Strategia ta nie jest stosowana jedynie

w Argentynie i na Cyprze. Ponadto niektóre państwa dokonują pomiaru luki podatkowej i jej monitorowania oraz prowadzą badania jej determinant, a także publikują dane o skali zjawiska uchylania się od opodatkowania. Do liderów w tym zakresie należą takie państwa, jak: Australia, Stany Zjednoczone, Wielka Brytania, Dania, Finlandia, Korea i Meksyk.

Ponadto wiele państw w ramach zarządzania ryzykiem zewnętrznym stosuje instrumenty mające na celu samoistne zwiększenie dyscypliny podatkowej. Dla identyfikacji ryzyka podatkowego wykorzystują one wiele metod. Weryfikację stopnia wywiązywania się z obowiązków podatkowych i typowanie podatników do kontroli ułatwiają zwłaszcza różnego rodzaju narzędzia informatyczne.

Jak wskazano w podrozdziale drugim tego rozdziału, popularną metodą wyboru podatników do kontroli jest selekcja losowa. Selekcja ta jest łatwiejsza wówczas, gdy wcześniej trafnie zostały zidentyfikowane obszary ryzyka podatkowego. Obszary te są rozumiane przez poszczególne państwa w sposób wąski lub szeroki, możliwe jest jednak wskazanie pewnych obszarów lub podobszarów wspólnych (tab. 19). Należą do nich, w szczególności, transakcje z podmiotami powiązаныmi, w tym przede wszystkim ceny transferowe. Obszar ten został zidentyfikowany aż w 37 państwach. Taka sama liczba państw wyróżniła jako obszar ryzyka podatkowego szarą strefę. Oszustwa w podatku od wartości dodanej zostały natomiast wymienione jako obszar ryzyka w 36 państwach. W 32 z badanych państw obszarem ryzyka jest zjawisko unikania opodatkowania, a w 31 – zaległości podatkowe. Dla tej samej liczby państw obszarem ryzyka podatkowego jest niezłożenie deklaracji podatkowych.

Jednym z obszarów, w którym stosunkowo często materializuje się ryzyko podatkowe, są oszustwa w podatku od wartości dodanej. Według badań przeprowadzonych na zlecenie OECD liczne państwa członkowskie prowadzą stały monitoring ryzyka w VAT. Podobszary ryzyka podatkowego w tym obszarze w pięciu państwach członkowskich OECD przedstawiono w tabeli 20. Są one także identyfikowane przez Unię Europejską w związku ze znaczącą skalą oszustw karuzelowych. Należą do nich te sektory działalności gospodarczej, w których występuje największa skala tych oszustw, czyli: budownictwo, sprzedaż wyrobów elektronicznych, sprzedaż nieruchomości, produkcja i sprzedaż paliw, telekomunikacja, transport towarowy, sprzedaż wyrobów alkoholowych, usługi hotelarskie i restauracyjne, usługi finansowe, rolnictwo i rybołówstwo (*VAT risk areas*, 2009, s. 20). Istotnym elementem zarządzania ryzykiem jest jego scoring. Dla celów VAT jest on przeprowadzany na podstawie takich zmiennych, jak: wielkość przedsiębiorstwa, liczba lat prowadzenia działalności, wysokość kwot zwrotu, historia wywiązywania się z obowiązków podatkowych czy zaległości podatkowe przedsiębiorstwa. Ponadto w celu oceny wysokości ryzyka w zakresie VAT stosuje się wiele wskaźników. Należą do nich między innymi: odsetek deklaracji złożonych po terminie, zmiany wysokości luki po-

datkowej w VAT, kwota uszczupień należności w tym podatku stwierdzonych w toku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, odsetek podatników, którzy nie wpłacili podatku w terminie, odsetek kwoty podatku niewpłaconego w terminie.

Tabela 20. Obszary ryzyka zewnętrznego w podatku od wartości dodanej i ocena poziomu ryzyka dla tych obszarów w wybranych państwach OECD

Obszar ryzyka	Państwo				
	Australia	Austria	Kanada	Irlandia	Wielka Brytania
Niezarejestrowanie się dla celów VAT	W/Ś	W	W	–	W/Ś
Nieżłożenie deklaracji VAT	W	Ś	Ś	W/Ś	W/Ś
Błędy umyślne w deklarowaniu zobowiązań w następujących podobszarach:					
unikanie opodatkowania	W	W	W	W/Ś	W/Ś
uchylanie się od opodatkowania	W	W	W	W/Ś	W/Ś
zawyżanie kwoty zwrotu	W	Ś	W	W/Ś	W/Ś
funkcjonowanie w określonych gałęziach gospodarki	W	Ś	Ś	W/Ś	W/Ś
transakcje wewnątrzspółnotowe	W	Ś	W	W/Ś	W/Ś
sprawozdawczość	W/Ś	Ś	W	W/Ś	W/Ś
Nieterminowa zapłata podatku	W/Ś	W	W	W/Ś	W/Ś

Objaśnienie:

W – ryzyko wysokie,

Ś – ryzyko średnie.

Źródło: *Developments in VAT*, 2009, s. 18.

Ocena strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym realizowanej przez różne państwa jest trudna z racji ograniczonej dostępności danych dotyczących kontroli podatkowych. Co więcej, dostępne dane są w znacznym stopniu nieporównywalne, między innymi ze względu na odmienną definicję kontroli, zróżnicowanie jej form czy odmienne sposoby agregacji danych. Z badań przeprowadzonych przez OECD wynika, że dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w państwach OECD jest wykorzystywanych przeciętnie 30% zasobów ludzkich i materialnych administracji podatkowej. Skala materializacji ryzyka podatkowego i zarazem skuteczność kontroli jest mierzona przez OECD udziałem kwoty uszczupień podatkowych stwierdzonych w toku kontroli w dochodach podatkowych. Wskaźnik ten jest bardzo zróżnicowany w państwach wymienionych w tabeli 21. Jest on relatywnie wysoki we Włoszech czy na Węgrzech, a niski w Estonii, Finlandii czy Luksemburgu. W latach 2007-2013 zwiększył się on w takich państwach, jak Hiszpania, Słowenia, Węgry czy Wielka Brytania, zmalał natomiast między innymi w Grecji czy Portugalii.

Tabela 21. Kwota uszczupień podatkowych stwierdzonych w toku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych jako odsetek dochodów podatkowych w państwach Unii Europejskiej oraz Stanach Zjednoczonych i Australii w latach 2007, 2010 i 2013

Państwo	Lata		
	2007	2010	2013
Austria	3,3	2,4	2,5
Belgia	bd.	8,9	bd.
Bułgaria	2,1	1,6	1,3
Cypr	7,0	6,2	6,3
Czechy	bd.	2,5	1,8
Chorwacja	bd.	bd.	1,4
Dania	bd.	2,9	3,3
Estonia	bd.	1,3	0,8
Finlandia	0,6	1,0	0,7
Francja	2,2	4,5	4,9
Grecja	5,6	8,5	3,5
Hiszpania	2,9	5,3	6,5
Irlandia	1,3	1,5	1,2
Litwa	0,9	2,0	1,6
Łotwa	2,0	4,6	4,2
Luksemburg	1,7	0,6	0,7
Malta	bd.	1,1	1,6
Niemcy	3,8	3,7	bd.
Polska	0,2	0,9	1,5
Portugalia	5,0	6,8	4,1
Rumunia	bd.	6,8	5,4
Słowacja	6,4	14,7	6,4
Słowenia	0,8	2,4	3,3
Szwecja	bd.	0,5	bd.
Węgry	6,6	8,7	9,1
Wielka Brytania	2,1	4,1	4,4
Włochy	bd.	20,3	17,7
Stany Zjednoczone	2,2	3,1	2,2
Australia	2,8	3,7	3,9

Źródło: *Tax Administration*, 2015, s. 219.

Państwem o wieloletnim doświadczeniu w zakresie zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej jest Australia. Jest to również państwo, które stosunkowo wcześniej w porównaniu z innymi państwami dokonywało

regularnych pomiarów luki podatkowej. Wdrożony w Australii model zarządzania ryzykiem zewnętrznym stanowił inspirację dla modelu zaproponowanego przez OECD. Australia należy także do grupy państw promujących na szeroką skalę konieczność zarządzania ryzykiem podatkowym jako ryzykiem wewnętrznym przez samych podatników, w tym w szczególności przez duże przedsiębiorstwa (Henehan i Walsh, 2008, s. 19). W Australii po raz pierwszy zastosowano w zarządzaniu ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej przedstawioną na rysunku 4 piramidę regulacyjną I. Ayresa i J. Braithwaite'a (Bakker i Kloosterhof, 2010, s. 116). Dla celów planowania kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych i selekcji podatników przeprowadzane jest tam indywidualne profilowanie ryzyka na podstawie zidentyfikowanych wcześniej obszarów ryzyka i z wykorzystaniem zróżnicowanych źródeł informacji. Profilowanie to w odniesieniu do przedsiębiorców przeprowadza Australijski Urząd Podatkowy (Australian Taxation Office). Składają się na nie następujące etapy (*Strengthening tax audit*, 2006, s. 37):

- sprawdzenie podstawowych informacji o wypełnianiu przez podatnika obowiązków podatkowych w celu określenia, czy terminowo złożył on deklarację i sprawozdanie finansowe, czy deklaracja została wypełniona w sposób kompletny oraz czy podatek został zapłacony w terminie,
- sprawdzenie poprawności obliczenia podstawy opodatkowania, podatku do zapłaty, zadeklarowanej wysokości straty, wpływów niebędących przychodami, odliczeń od dochodu i podatku oraz wysokości zaliczek i podatku do zapłaty,
- określenie trendu najważniejszych pozycji sprawozdań finansowych,
- zbadanie zmian udziałowców i kapitału oraz przepływu aktywów pomiędzy przedsiębiorstwami powiązаныmi, w tym na podstawie dokumentacji podatkowej będącej w dyspozycji innych organów podatkowych,
- analiza polityki cen transferowych,
- przeprowadzenie analizy danych dotyczących schematu organizacyjnego, kluczowych produktów i usług, pełnionych funkcji i wykonywanych zadań przez poszczególne oddziały (części) przedsiębiorstwa, wdrożonej strategii podatkowej, realizowanych transakcji online, informacji od podmiotów trzecich.

W Australii corocznie sporządzane są programy dyscypliny podatkowej. Zawierają one charakterystykę podstawowych grup podatników (np. MŚP) i opis występujących w nich nieprawidłowości oraz określają działania niezbędne dla ich ograniczenia i oczekiwane rezultaty tych działań. W jednym z tych programów wyróżniono między innymi następujące obszary ryzyka podatkowego (*Strengthening tax audit*, 2006, s. 20): przedsiębiorstwa uzyskujące wysokie przychody i płacące niewielki podatek, straty z działalności gospodarczej, dochody kapitałowe, umowy pożyczki zawierane z udziałowcami, VAT, usługi powiernicze, obowiązki płatników, fundusze emerytalne, transakcje gotówkowe, podziały przedsiębiorstw, agresywne planowanie podatkowe, budownictwo,

sprzedaż nieruchomości, ulgi w podatku akcyzowym w sektorze energetycznym. Australia należy do grupy państw, w których niektóre podobszary ryzyka podatkowego zostały wyznaczone dla określonych dziedzin działalności gospodarczej. Dziedziny te przedstawiono w tabeli 22.

Tabela 22. Podobszary ryzyka podatkowego określone dla niektórych dziedzin działalności gospodarczej w Australii, Stanach Zjednoczonych i Szwecji

Państwo	Dziedzina działalności gospodarczej
Australia	budownictwo, transport, usługi restauracyjne, usługi fryzjerskie, salony piękności, usługi porządkowe, przemysł tekstylny i odzieżowy, sprzedaż detaliczna samochodów, sprzedaż dzieł sztuki i antyków
Stany Zjednoczone	sprzedaż hurtowa i detaliczna samochodów, budownictwo, usługi medyczne, usługi restauracyjne, sprzedaż nieruchomości
Szwecja	budownictwo, usługi restauracyjne, usługi fryzjerskie, transport, skup i sprzedaż złomu, handel elektroniczny, agencje pośrednictwa pracy

Źródło: Khwaja i in., 2011, s. 28.

Zwiększenie dyscypliny podatkowej jest jednym z celów planu strategicznego amerykańskiej administracji podatkowej (*IRS strategic plan*, 2013, s. 20). Cel ten jest realizowany między innymi poprzez odpowiedni dobór podatników do kontroli. Dwie trzecie podatników w Stanach Zjednoczonych jest typowanych do kontroli podatkowej z wykorzystaniem narzędzi informatycznych pozwalających na selekcję podatników z zastosowaniem funkcji dyskryminacyjnych. Część podatników jest wybierana do kontroli metodą losową za pomocą specjalnego programu określanego mianem krajowego programu badań (*National Research Program*). Zastąpił on w 2001 roku inny program losowej selekcji podatników do kontroli określanego mianem programu pomiaru dyscypliny podatkowej (*Taxpayer Compliance Measurement Program*). Losowana w ramach tego programu próba obejmowała 46 000 deklaracji podatkowych za 2001 rok i 13 000 – za 2006 rok (Everett, Henning i Nichols, 2008, s. 95). Deklaracje te podlegały po wylosowaniu szczegółowej analizie, a następnie w każdym indywidualnym przypadku pracownicy administracji podatkowej podejmowali decyzje co do przeprowadzenia kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Jednym z celów tego programu jest oszacowanie luki podatkowej i określenie zmiennych uwzględnianych w funkcjach dyskryminacyjnych.

Ponadto amerykańska administracja podatkowa wybiera do kontroli podatkowej podatników według kryteriów wskazanych w okresowo opracowywanych planach strategicznych. W planie strategicznym na 2017 rok wskazano między innymi następujące obszary ryzyka podatkowego: transakcje z podmiotami powiązаныmi, ulgi podatkowe w sektorze energetycznym, podatników

uczestniczących w programach abolicji podatkowej w związku z niezadeklarowaniem lub nierzetelnym zadeklarowaniem dochodów uzyskanych ze źródeł zagranicznych, dochody z instrumentów strukturyzowanych, działalność deweloperską, spółki typu S. Spośród innych motywów selekcji podatników do kontroli przez amerykańską administrację podatkową można wymienić także (Daily, 2010, s. 8-17; Smith, Harmelink i Hasselback, 2016, s. 34-35): niezłożenie deklaracji lub dokumentacji podatkowej, wyższe kwoty odliczeń od dochodu i podatku niż pozostali podatnicy w grupie referencyjnej (między innymi uzyskujący te same dochody czy prowadzący działalność w tym samym zakresie), uzyskiwanie dochodów przekraczających określone kwoty, straty z działalności gospodarczej, realizowanie inwestycji na dużą skalę, prowadzenie działalności gospodarczej na dużą skalę i uzyskiwanie z jej tytułu znaczących przychodów, uzyskiwanie przychodów z wolnych zawodów, niezgodności między informacjami zawartymi w deklaracjach podatkowych i będącymi w bazie informacji amerykańskiej administracji podatkowej, wykonywanie niektórych zawodów (zaliczonych ad hoc do stref podwyższonego ryzyka podatkowego), składanie korekt deklaracji. Należy zauważyć, że amerykańska administracja podatkowa regularnie przygotowuje i publikuje wytyczne dla celów kontroli określonych obszarów działalności gospodarczej (*Innovative approaches*, 2006, s. 16). Zawierają one między innymi informacje dotyczące planowania i przeprowadzania kontroli, praktyk biznesowych, charakterystycznej dla danej dziedziny działalności struktury przychodów i kosztów, wymaganej dokumentacji rachunkowej.

Jednym z państw, na których wzorowało się Ministerstwo Finansów w Polsce, przygotowując strategię zarządzania ryzykiem zewnętrznym, była Szwecja. Szwecja jest także państwem, które jako jedno z pierwszych w Unii Europejskiej dokonywało pomiarów luki podatkowej. Była ona szacowana w tym państwie już w latach osiemdziesiątych XX wieku (*Tax gap map*, 2008, s. 30). Identyfikacja i monitoring ryzyka spoczywa w tym państwie w gestii organów podatkowych szczebla centralnego i regionalnego, natomiast sama strategia koordynowana jest przez szczebel centralny. Zakłada ona podejmowanie działań na poziomie strategicznym i taktycznym oraz w odniesieniu do konkretnych podatników.

W Szwecji kontrole podatkowe zmierzają do osiągnięcia następujących celów: identyfikacji oszustw podatkowych o znacznej skali, ograniczenia częstotliwości nowo powstałego ryzyka, stworzenia skutecznych długofalowych instrumentów zapobiegania nieprawidłowościom w zakresie deklarowania i uiszczania zobowiązań podatkowych. Wyróżnione w tym państwie obszary ryzyka odnoszą się do: konkretnych podatków (np. podatku akcyzowego), segmentów podatników (np. mikroprzedsiębiorstw), określonych ulg podatkowych (np. odliczeń od dochodu w podatku dochodowym od osób prawnych), specyficznych oszustw podatkowych (np. oszustwo karuzelowe). Z kolei podsektory ryzyka dotyczą dziedzin działalności gospodarczej przedstawionych w tabeli 22.

W Wielkiej Brytanii już od lat osiemdziesiątych XX wieku podstawę do typowania podatników do kontroli stwarzają obszary ryzyka podatkowego. W połowie lat dziewięćdziesiątych XX wieku powołano w tym państwie specjalną komórkę w ramach administracji podatkowej, której zadaniem jest szacowanie ryzyka podatkowego. Obszary ryzyka są identyfikowane przy ścisłej współpracy między lokalnymi organami podatkowymi i organami szczebla centralnego. W praktyce z ogółu podatników objętych kontrolą podatkową około 10% jest typowanych do kontroli przez organy szczebla centralnego, około 35% – przez organy szczebla lokalnego na podstawie centralnie zidentyfikowanych obszarów ryzyka podatkowego oraz około 55% – przez organy szczebla lokalnego na podstawie innych kryteriów i metod selekcji. Segmentacja obszarów ryzyka jest przeprowadzana w zależności od poziomu ryzyka i źródeł przychodu. Przedsiębiorstwa podlegają podziałowi według wysokości przychodów, dziedziny działalności gospodarczej, skali działalności (podmioty krajowe, podmioty międzynarodowe) oraz stopnia wywiązywania się z obowiązków podatkowych w przeszłości (*Strengthening tax audit*, 2006, s. 33-35).

Dla każdego obszaru ryzyka jest określony profil tego ryzyka. Na przykład w podatku dochodowym jednym z obszarów ryzyka są ulgi prorodzinne. W ramach tego obszaru wyróżnia się podobszary ryzyka, takie jak: zawyżone koszty opieki nad dzieckiem, błędne zadeklarowanie dzieci uprawnionych do ulgi czy też błędne zadeklarowanie statusu osoby niepełnosprawnej.

W Niemczech priorytety strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym określone są na poziomie federalnym, natomiast poszczególne działania są planowane i wdrażane na poziomie krajów związkowych. Obszary ryzyka są określane dla poszczególnych podatków, a także w odniesieniu do zidentyfikowanych w toku wcześniejszych kontroli oszustw podatkowych (Goldstein, 2009, 194-207). W Niemczech dla celów kontroli podatkowej przedsiębiorstwa dzieli się na segmenty, w zależności od ich przychodu i dochodu do opodatkowania. Przedsiębiorstwa duże z zasady podlegają kontroli w zakresie podatku dochodowego za każdy okres rozliczeniowy (Bakker i Kloosterhof, 2010, s. 267). Powodem wszczęcia kontroli danego przedsiębiorstwa mogą być na przykład: nieprowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej (spółki wydumuszki), zaniżanie przychodów i dochodów poprzez niewystawianie faktur, niezgodności pomiędzy danymi na fakturach a pozostałą dokumentacją, dostawa towarów i świadczenie usług po cenach znacznie niższych niż cena rynkowa, jednoczesna dostawa towarów na cele prywatne podatnika i na cele związane z działalnością przedsiębiorstwa.

W wypadku podatku od wartości dodanej selekcja podatników do kontroli jest przeprowadzana między innymi z zastosowaniem następujących kryteriów: prowadzenie działalności w określonej dziedzinie (sprzedaż sprzętu elektronicznego, telefonów komórkowych, samochodów), podeszły wiek przedsiębiorcy, nieterminowe regulowanie zobowiązań podatkowych, nieterminowe składanie

deklaracji podatkowych, częste korekty deklaracji, wysokie kwoty podatku naliczonego i znaczące zwroty podatku, wysokie przychody przy niewielkiej liczbie osób zatrudnionych w przedsiębiorstwie, gotówkowa forma regulowania wysokich zobowiązań, znaczący wzrost obrotu lub podatku naliczonego w jednym okresie rozliczeniowym, wiele zagranicznych rachunków bankowych, dokumentacja bez podpisów czy też danych identyfikacyjnych przedsiębiorstwa, zmiana przedmiotu działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo funkcjonujące od dłuższego czasu na rynku, częste zmiany siedziby przedsiębiorstwa, niekorzystanie z usług doradcy podatkowego, zarządzanie przedsiębiorstwem przez nierezydentów, postawienie przedsiębiorstwa w stan upadłości, prowadzenie działalności opodatkowanej w znacznym zakresie stawką obniżoną (Dathe, 2006, s. 188; Weimann i Eichmann, 2003, s. 7).

W Danii zadania w zakresie planowania i realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym wykonuje wyspecjalizowana komórka administracji podatkowej i celnej wraz z trzynastoma regionalnymi organami podatkowymi. W odniesieniu do podatników uzyskujących dochody z działalności gospodarczej ryzyko podatkowe jest podzielone na dwie grupy: występujące niezależnie od przedmiotu działalności i specyficzne dla określonych sektorów gospodarki. Administracja podatkowa zidentyfikowała około trzydziestu obszarów ryzyka należących do pierwszej grupy. Są nimi między innymi: zaniżanie obrotów, straty z działalności gospodarczej, odliczenia od dochodu, zawyżanie wartości firmy, odliczanie wydatków prywatnych jako kosztów uzyskania przychodów z działalności gospodarczej. W celu określenia wagi ryzyka przedsiębiorcy zostali podzieleni na trzy grupy w zależności od kwoty rocznego dochodu do opodatkowania deklarowanego przez te przedsiębiorstwa. Częstotliwość kontroli jest najwyższa w grupie dużych przedsiębiorców prowadzących działalność w sektorach gospodarki o specyficznym ryzyku podatkowym. Jest ona także wysoka wśród nowo powstałych przedsiębiorstw i podmiotów, w wypadku których wcześniejsze kontrole wykazały nieprawidłowości w zakresie deklarowania i regulowania zobowiązań podatkowych.

Duże przedsiębiorstwa są relatywnie częściej kontrolowane także we Włoszech. Dla tej grupy przedsiębiorców są wyróżniane w tym państwie następujące obszary ryzyka podatkowego: ceny transferowe, restrukturyzacja, transakcje wymiany udziałów i wniesienia aktywów i pożyczki pomiędzy podmiotami powiązanymi. Ważnym obszarem ryzyka jest również podatek od wartości dodanej. Do podobszarów ryzyka w tym obszarze należą: niezapłacony podatek (w części lub całości), transakcje wewnątrzspółnotowe, zwroty VAT, prowadzenie działalności gospodarczej w wieku powyżej 75 lat lub poniżej 18. roku życia, częste zmiany siedziby podmiotu lub miejsca zamieszkania podatnika, zaprzestanie działalności gospodarczej w okresie roku od jej rozpoczęcia, brak wpłat podatku od pięciu lat.

Wprowadzenie jako jednej z metod selekcji podatników do tej kontroli typowania z wykorzystaniem obszarów ryzyka podatkowego stanowiło istotną innowację. Przed jej wdrożeniem organy podatkowe stosowały bowiem przede wszystkim metodę screeningu oraz losowej selekcji do kontroli, co znacznie ograniczało potencjał służb kontrolnych. Zwiększeniu tego potencjału służyło także wdrożenie w niektórych państwach systemu typowania do kontroli z wykorzystaniem rozkładu Benforda oraz metody scoringu ryzyka. W przypadku tej drugiej metody stosowane są zarówno techniki parametryczne (dominuje analiza dyskryminacyjna) oraz techniki nieparametryczne, w tym drzewa decyzyjne, sieci neuronowe czy analiza skupień. Wiele tych metod wykorzystują takie państwa, jak Stany Zjednoczone czy Australia, gdzie stosowane są między innymi także techniki wizualizacji, maszyna wektorów nośnych, sieci Kohonena, sieci Bayesowskie czy algorytm centroidów. W celu wyboru najskuteczniejszej metody selekcji podatników administracje podatkowe posługują się powszechnie tzw. macierzą błędów pozwalającą na obliczenie wskaźników selekcji stanowiących miarę skuteczności zastosowanej metody. W Polsce sukcesywnie od 2004 roku w organach podatkowych są wdrażane programy wspomagające analizę danych pozyskanych z elektronicznych systemów księgowych prowadzonych przez podmioty gospodarcze, w tym wykorzystujące rozkład Benforda. Stosowane techniki typowania nie są jednak aż tak zaawansowane, jak te wdrożone w Stanach Zjednoczonych czy Australii. Odpowiedź na pytanie, w jakim stopniu metody selekcji podatników wpływają na skuteczność kontroli, wymaga porównania wyników kontroli, podatników, dla których podstawę selekcji stanowiły odmienne metody. Porównanie to uwzględniono w kolejnym rozdziale. Ze względu na niekompletne dane statystyczne dotyczące wyników kontroli skarbowej, dotyczy ono wyłącznie wyników kontroli podatkowej.

SKUTECZNOŚĆ KONTROLI SKARBOWEJ I PODATKOWEJ W POLSCE W LATACH 2005-2016

5.1. Liczba, struktura i wyniki postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej

Do zadań urzędów kontroli skarbowej przed reformą administracji skarbowej wprowadzoną w życie w 2017 roku należało między innymi przeprowadzanie postępowań kontrolnych. Zadanie to było realizowane częściowo na podstawie planów opracowanych przez urzędy kontroli skarbowej we własnym zakresie, częściowo natomiast w ramach planów opracowanych i koordynowanych przez Ministerstwo Finansów. Ponadto urzędy kontroli skarbowej przeprowadzały kontrole doraźne nieuwzględniane w planach kontroli. Były one przeprowadzane nie tylko przez organy kontroli skarbowej, ale także przez urzędy skarbowe. Najczęściej ich przedmiotem był jeden podatek, niepełny okres rozliczeniowy bądź miały one ograniczony zakres problemowy (np. rzetelność deklarowanych kosztów i przychodów). Do grupy kontroli doraźnych należą kontrole krzyżowe, prowadzone zazwyczaj na zlecenie innego organu, w tym w związku z niezgodnością w zakresie określonych dokumentów (np. faktur VAT). Kontrole krzyżowe ułatwiają wykrycie oszustw, zwłaszcza w zakresie podatku od towarów i usług. W badanym okresie doraźne kontrole skarbowe były przeprowadzane także w odniesieniu do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w związku z otrzymywaniem przez urzędy kontroli skarbowej informacji z zewnętrznych źródeł, na przykład dotyczących uzyskiwania przez podatnika przychodów ze źródeł nieujawnionych.

Należy podkreślić, że poza postępowaniami kontrolnymi urzędy kontroli skarbowej przeprowadzały także czynności sprawdzające, występowały do innych organów o udostępnienie informacji, w tym do instytucji finansowych o przekazanie informacji stanowiących tajemnicę bankową, wnioskowały do organów podatkowych o dokonanie zabezpieczenia majątkowego na poczet ustalonych zaległości podatkowych, w sytuacji gdy istniało uzasadnione podejrzenie, że

kontrolowany podmiot nie zapłacił zaległych podatków, oraz prowadziły postępowania przygotowawcze w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe.

Z danych zawartych w tabeli 23 wynika, że w latach 2005-2016 urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły nieco powyżej 138 tys. postępowań kontrolnych, z czego 69,4% stanowiły kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Liczba prowadzonych postępowań kontrolnych zmniejszyła się znacząco w badanych latach. Obniżała się ona, w porównaniu z rokiem poprzednim, we wszystkich rozpatrywanych latach z wyjątkiem 2012, 2013 i 2016. Zmniejszanie się w stosunku do roku poprzedniego liczby postępowań kontrolnych nastąpiło

Tabela 23. Liczba postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w latach 2005-2016

Rok	Kontrole ogółem	Kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych		Kontrole zakończone decyzją		Kontrole, w wyniku których złożono korektę deklaracji	
		liczba	udział w kontrolach ogółem (%)	liczba	udział w kontrolach wywiązywania się z obowiązków podatkowych (%)	liczba	udział w kontrolach wywiązywania się z obowiązków podatkowych (%)
2005	18 739	14 348	76,57	–	–	–	–
2006	16 488	11 238	68,16	6448	57,38	199*	–
2007	12 407	8712	70,22	3300	37,88	3272	37,56
2008	10 574	8025	75,89	bd.**	–	bd.**	–
2009	10 168	7573	74,48	bd.**	–	bd.**	–
2010	10 075	7251	71,97	2750	37,93	2242	30,92
2011	9906	6648	67,11	2787	41,92	2175	32,72
2012	10 158	6777	66,72	3127	46,14	1806	26,65
2013	10 177	7078	69,55	3652	51,60	1905	26,91
2014	10 105	6426	63,59	3558	55,37	1569	24,42
2015	9412	5956	63,28	3819	64,12	1059	17,78
2016	9855	5775	58,60	3719	64,40	1049	18,16
Ogółem	138 064	95 807	69,39	33 160	–	15 276	–

* Dane obejmują wyłącznie okres od listopada do grudnia 2006 roku w związku z wejściem w życie art. 14c ustawy o kontroli skarbowej.

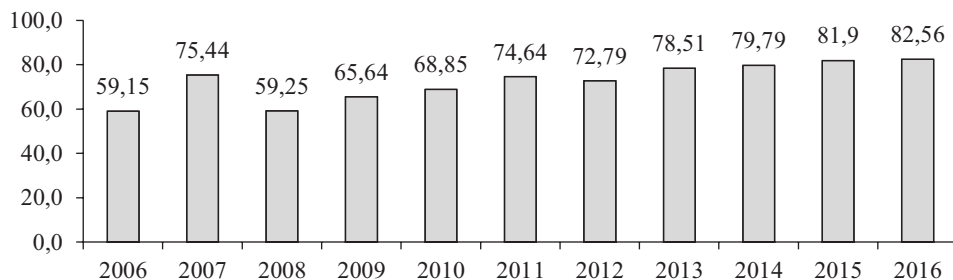
** W latach 2008-2009 liczba kontroli wynikowych ogółem (zakończonych decyzją lub korektą deklaracji przez podatnika) wynosiła: w 2008 roku – 4755; w 2009 roku – 4968.

bd. – brak porównywalnych danych.

„–” – brak możliwości podania danych lub obliczenia wskaźnika.

Źródło: na podstawie: *Sprawozdanie – kontrola skarbową*, 2008, s. 3; 2010, s. 14; *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 2.

także w wypadku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych (wyjątek pod tym względem stanowią jedynie lata 2012 i 2013). W latach 2005-2016 tendencją spadkową charakteryzował się również udział kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w liczbie postępowań kontrolnych ogółem. Udział ten zmalał wówczas o około 18,0 punktów procentowych.



Rysunek 14. Udział kontroli pozytywnych w podatkowych postępowaniach kontrolnych w latach 2006-2016 (%)

Źródło: na podstawie: *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 3-4.

Z dniem 11 listopada 2006 roku ustawodawca wprowadził przepis uprawniający podatników do skorygowania deklaracji podatkowej po zakończeniu postępowania kontrolnego lub kontroli podatkowej. W 2007 roku, pierwszym pełnym roku obowiązywania tego przepisu, kontrole, w wyniku których złożono korekty, stanowiły 37,6% wszystkich kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Odsetek podatników korzystających z tego prawa zmalał jednak znacząco w następnych badanych latach. Kontrole, w wyniku których złożono korekty deklaracji, stanowiły w 2016 roku zaledwie 18,2% ogółu kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Od 2007 roku tendencją wzrostową charakteryzuje się natomiast udział kontroli zakończonych wydaniem decyzji w łącznej liczbie kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. W wymienionym okresie zwiększył się on o około 7 punktów procentowych. Udział kontroli pozytywnych, czyli zakończonych wydaniem decyzji lub korektą deklaracji w postępowaniach kontrolnych weryfikujących stopień wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych, uznawany jest za podstawowy miernik skuteczności czynności kontrolnych. Służy on weryfikacji stopnia realizacji jednego z celów kontroli skarbowej określonego w części 4 budżetu zadaniowego, dotyczącej zarządzania finansami państwa (*Karty opisu mierników*, 2012, s. 223). Jak wskazuje T. Lubińska, mierniki pomiaru działań w zakresie systemu podatkowego, do grupy których należy ten miernik, mają na celu zapewnienie systematycznego wzrostu efektywności zarządzania finansami państwa, który to cel jest zgodny z zasadą techniczną opodatkowania. Zasada ta zakłada, że system podatkowy powinien gromadzić środki publiczne sprawnie, tzn. skutecznie

Tabela 24. Ustalenia podatkowe postępowania kontrolnych w latach 2005-2016, w toku których stwierdzono nieprawidłowości

Rok	Kontrolne wywiązywania się z obowiązków podatkowych ogółem			Kontrolne zakończone decyzją			Kontrolne, w wyniku których złożono korektę deklaracji		
	kwota uszczuplenia ogółem (w tys. zł)	kwota uszczuplenia na jedną kontrolę		kwota uszczuplenia ogółem (w tys. zł)	kwota uszczuplenia na jedną kontrolę	kwota uszczuplenia ogółem (w tys. zł)	kwota uszczuplenia na jedną kontrolę		
		ogółem	pozytywną						
2005	2 685 500	187 169	bd.	–	–	–	–		
2006	1 924 838	171 279	289 580	1 910 794	296 339	14 044*	–		
2007	1 942 227	222 937	295 531	1 646 527	498 948	295 700	90 373		
2008	1 701 598	212 037	357 854	1 436 303	–	265 295	–		
2009	2 430 415	320 932	489 214	2 160 602	–	269 813	–		
2010	2 109 869	290 976	422 650	1 907 280	693 556	202 589	90 361		
2011	2 525 158	379 837	508 899	2 256 060	809 494	269 098	123 723		
2012	3 779 547	557 702	766 176	3 504 686	1 120 782	274 861	152 193		
2013	6 446 730	910 812	1 160 110	6 248 629	1 711 016	198 101	103 990		
2014	10 602 335	1 649 912	2 067 941	10 191 617	2 864 423	410 718	261 771		
2015	18 545 625	3 113 772	3 801 891	18 377 093	4 812 017	168 532	159 143		
2016	22 197 727	3 843 762	4 655 564	21 700 626	5 835 070	497 101	473 881		
Ogółem	76 891 569	802 567	–	71 340 217	–	2 865 852	–		

* Dane obejmują wyłącznie okres od listopada do grudnia 2006 roku w związku z wejściem w życie art. 14c ustawy o kontroli skarbowej.

bd. – brak porównywalnych danych.

„” – brak możliwości podania danych lub obliczenia wskaźnika.

Źródło: na podstawie: *Sprawozdanie – kontrola skarbową*, 2008, s. 3-5; 2009, s. 13; 2010, s. 14; 2011, s. 10; *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 3-4.

i efektywnie (Lubińska, 2009, s. 86-87). Szczegółowym więc celem, którego realizację weryfikuje wspomniany miernik, jest wykrywanie istotnych nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu finansowemu państwa oraz ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Wysokość tego miernika zaprezentowano na rysunku 14. W rozpatrywanym okresie nastąpił jego wzrost z 59 do prawie 83%.

W latach 2005-2016 odnotowano ponadośmiokrotny wzrost kwoty uszczupień podatkowych stwierdzonych w toku prowadzonych postępowań kontrolnych weryfikujących stopień wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Osiągnięcia urzędów kontroli skarbowej w zakresie postępowań kontrolnych można więc, biorąc pod uwagę przedstawione wskaźniki, uznać za znaczące. W 2005 roku w rezultacie tych postępowań stwierdziły one zaniżenie zobowiązań podatkowych przez podatników na kwotę prawie 2,7 mld zł, a w 2016 roku na kwotę aż 22,2 mld zł. Jak wskazuje się w sprawozdaniach dotyczących kontroli skarbowej, wzrost kwoty uszczupień należności podatkowych wykrywanych w toku postępowań kontrolnych jest spowodowany kilkoma przyczynami. W badanych latach nastąpił z jednej strony wzrost częstotliwości popełniania nieprawidłowości i błędów podatkowych, wzrosły także kwoty zaniżenia zobowiązań podatkowych, a z drugiej strony zwiększała się trafność typowania podatników do kontroli i wyznaczania obszarów ryzyka podatkowego. W następstwie tych czynników istotnie wzrosła średnia kwota uszczuplenia podatkowego na jedną kontrolę ogółem oraz na jedną kontrolę pozytywną (tab. 24). Średnia kwota uszczuplenia tych zobowiązań była zdecydowanie wyższa w przypadku postępowań kontrolnych weryfikujących stopień wywiązywania się z obowiązków podatkowych niż dla wszystkich postępowań kontrolnych ogółem. Różnica ta wzrastała z upływem lat i w 2016 roku wyniosła aż 1,5 mln zł. Kwota uszczuplenia na jedną kontrolę pozytywną jest od kilku do kilkudziesięciu razy wyższa w wypadku kontroli zakończonych decyzją niż dla kontroli, w wyniku których złożono korektę deklaracji. Fakt ten może oznaczać, że po zakończeniu postępowania kontrolnego na skorzystanie z opcji korekty deklaracji podatkowej podatnicy decydowali się przede wszystkim w sytuacji, gdy kwota stwierdzonego uszczuplenia podatkowego nie była znacząca. Należy przy tym podkreślić, że kwota uszczuplenia podatkowego na jedną kontrolę jest miarą efektywności prowadzonych postępowań kontrolnych. Od 2013 roku w sprawozdaniach z kontroli skarbowej jako miara tej efektywności jest uwzględniana również liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów. W latach 2013-2016 liczba ta zmniejszyła się o 89 kontroli (tab. 25).

Za miernik skuteczności postępowań kontrolnych jest uznawana także liczba udaremnionych zwrotów podatków od towarów i usług. Liczba ta wzrastała w dość szybkim tempie w latach 2012-2016. W ostatnim z podanych lat organy kontroli skarbowej udaremniały wypłatę powyżej 1,6 mln zwrotów z tego podatku.

Tabela 25. Wybrane wskaźniki oceny wyników postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w latach 2012-2016

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015	2016	Ogółem
Liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów	bd.	2911,87	2899,57	2643,08	2822,97	2819,37
Liczba udaremnionych zwrotów VAT (liczba)	121 460	66 767	227 055	167 870	1 028 273	1 611 425

Źródło: *Sprawozdanie – kontrola skarbową*, 2014, s. 9; 2015, s. 28; 2016, s. 8; 2017, s. 3-7.

Tabela 26. Decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych wydawane na wniosek urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2016

Rok	Wnioski o dokonanie zabezpieczenia		Wydane decyzje o zabezpieczeniu		Dokonane zabezpieczenia (tys. zł)	
	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	kwota zabezpieczenia	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)
2008	375	–	280	–	426 500	–
2009	429	114,4	285	101,8	502 644	117,9
2010	548	127,7	372	130,5	567 165	112,8
2011	614	112,0	434	116,7	417 736	73,7
2012	712	116,0	480	110,6	834 531	199,8
2013	937	131,6	697	145,2	2 350 515	281,7
2014	1106	118,0	816	117,1	4 018 291	171,0
2015	1435	129,7	1041	127,6	7 413 617	184,5
2016	611	42,6	702	67,4	5 785 139	78,0
Ogółem	6767	–	5107	–	22 316 138	–

Źródło: na podstawie: *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 5-6.

Należy jednak zauważyć, że wzrost tego miernika może świadczyć nie tylko o rosnącej skuteczności organów kontroli skarbowej w zakresie wykrywania wyłudzeń jego zwrotu, ale także o wzroście skali tego zjawiska. W latach 2008-2016 urzędy kontroli skarbowej wystąpiły do urzędów skarbowych z 6,7 tys. wniosków o dokonanie zabezpieczenia majątkowego (tab. 26). Zabezpieczenie to mogło być dokonywane w toku postępowania kontrolnego, jeżeli istniała uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, a w szczególności gdy podatnik nie regulował wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonywał czynności, których skutkiem była utrata prawa własności do majątku. Dokonywane było ono przed wydaniem decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego oraz określającej

Tabela 27. Ustalenia podatkowe w toku postępowań kontrolnych, w wypadku których stwierdzono nieprawidłowości, według kategorii podatków, w latach 2006-2016

Rok	Podatek od towarów i usług			Podatek akcyzowy			Podatek dochodowy od osób fizycznych			Podatek dochodowy od osób prawnych			Pozostałe podatki			Ogółem		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
2006	597 033	31,02	-	905 672	47,05	-	246 413	12,80	-	142 997	7,43	-	32 723	1,70	-	1 924 838	100,00	-
2007	808 186	41,61	135,4	598 050	30,79	66,0	294 431	15,16	119,5	168 959	8,7	118,2	72 601	3,74	221,9	1 942 227	100,00	100,9
2008	734 970	43,19	90,9	418 832	24,61	70,0	297 780	17,50	101,1	158 479	9,31	93,8	91 536	5,39	126,1	1 701 598	100,00	87,6
2009	981 039	40,37	133,5	479 482	19,73	114,5	311 063	12,80	104,5	235 211	9,68	148,4	423 621	17,42	462,8	2 430 415	100,00	142,8
2010	1 144 091	54,23	116,6	267 118	12,66	55,7	374 219	17,74	120,3	233 411	11,06	99,2	91 029	4,31	21,5	2 109 869	100,00	86,8
2011	1 454 763	57,61	127,2	426 605	16,89	159,7	334 037	13,23	89,3	279 108	11,05	119,6	30 645	1,22	33,7	2 525 158	100,00	119,7
2012	2 745 518	72,64	188,7	278 192	7,36	65,2	416 480	11,02	124,7	272 647	7,21	97,7	66 711	1,77	217,7	3 779 547	100,00	149,7
2013	4 565 069	70,81	166,3	292 502	4,54	105,1	748 171	11,61	179,6	816 486	12,67	299,5	24 502	0,37	36,7	6 446 730	100,00	170,6
2014	9 110 841	85,93	199,6	440 001	4,15	150,4	410 289	3,87	54,8	462 092	4,36	56,6	179 112	1,69	731,0	10 602 335	100,00	164,5
2015	16 773 222	90,44	184,1	789 634	4,26	179,5	250 594	1,35	61,1	720 145	3,88	155,8	12 029	0,07	6,7	18 545 625	100,00	174,9
2016	20 069 677	90,41	119,7	357 334	1,61	45,3	280 242	1,26	111,8	1 452 252	6,54	201,7	38 222	0,18	317,7	22 197 727	100,00	119,7

A – kwota uszczerplenia (w tys. zł), B – udział w kwocie uszczerpleni ogółem (%), C – dynamika; rok poprzedni = 100.

Źródło: na podstawie: *Sprawozdanie – kontrola skarbową*, 2007, s. 5-6; 2008, s. 4-5; 2009, s. 14-15; 2010, s. 15; 2011, s. 11; 2012, s. 14; 2013, s. 2; 2014, s. 4; 2015, s. 4; 2016, s. 4; *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 3-4.

zwrot podatku. Liczba składanych wniosków o dokonanie zabezpieczenia tych zobowiązań corocznie wzrastała. Wyjątkiem był rok 2016, kiedy to nastąpił znaczący jej spadek. W związku ze złożonymi wnioskami w latach 2008-2016 wydanych zostało 5107 decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego na kwotę ogółem 22,3 mld zł.

W latach 2007-2016 największy udział w stwierdzonych w wyniku postępowań podatkowych zaniżeniach zobowiązań podatkowych miał podatek od towarów i usług, a w 2006 roku – podatek akcyzowy. Udział podatku od towarów i usług w tych zaniżeniach charakteryzował się tendencją wzrostową i wzrósł z 31% w 2006 roku do ponad 90% w 2016 roku (tab. 27). W badanych latach ważną przyczyną uszczuplenia dochodów z tego podatku było wprowadzanie do obrotu faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji w celu zwiększenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. Należy podkreślić, że faktury te są powszechnie stosowane także w celu zawyżania kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych i zaniżenia w ten sposób podatku dochodowego. Najczęściej są one identyfikowane w grupie podmiotów nowo powstałych, deklarujących poniesienie straty z działalności gospodarczej i posiadających siedzibę w wirtualnych biurach. W latach 2010-2014 w wyniku postępowań kontrolnych wykryto 720 tys. faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych transakcji wystawionych na kwotę brutto ogółem 78,4 mld zł (*Sprawozdanie – kontrola skarbową*, 2015, s. 9). W latach 2006-2016 istotnie zmniejszył się udział podatku akcyzowego i podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie uszczupień podatkowych ogółem. Udział pierwszego z tych podatków obniżył się bowiem wówczas z 47 do zaledwie 1,6%, natomiast drugiego – z 12,8 do 1,3%. W badanych latach dużą zmiennością charakteryzowały się zaniżone zobowiązania podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych i w pozostałych podatkach. W wypadku pierwszego z tych podatków – w porównaniu z poprzednim rokiem – znacznie one wzrosły w latach 2009 i 2013 oraz 2015 i 2016.

Stosownie do art. 53 § 37 kodeksu karnego skarbowego przed reformą krajowej administracji skarbowej z 2017 roku inspektorzy skarbowi, a także urzędy skarbowe i urzędy celne, byli finansowymi organami postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe. W obecnym brzmieniu tego przepisu funkcję tę pełnią naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Jak wynika z tabeli 28, urzędy kontroli skarbowej przeprowadziły w latach 2008-2016 nieco ponad 40 tys. postępowań przygotowawczych oraz nieco ponad 378 tys. postępowań mandatowych i uzyskały wpływy z grzywien w kwocie około 176 mln zł. W latach 2010-2015 liczba postępowań przygotowawczych cechowała się tendencją wzrostową. W ostatnim badanym roku nastąpiło natomiast jej zmniejszenie. Inna sytuacja wystąpiła w wypadku postępowań mandatowych, których liczba w latach 2012-2016 stale malała. Kwota wpływów

z grzywien cechowała się zróżnicowaną dynamiką. Wzrosła ona znacząco w porównaniu z rokiem poprzednim w latach 2010 i 2011 oraz nieznacznie w roku 2013. W pozostałych latach cechowała się natomiast tendencją malejącą.

Tabela 28. Postępowania przygotowawcze i mandatowe prowadzone przez urzędy kontroli skarbowej oraz wpływy z grzywien w latach 2008-2016

Rok	Przeprowadzone postępowania przygotowawcze		Przeprowadzone postępowania mandatowe		Wpływy z grzywien z tytułu postępowań przygotowawczych	
	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	wysokość wpływów (tys. zł)	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)
2008	3403	–	48 335	–	16 745	–
2009	3275	96,2	33 913	70,2	15 590	93,1
2010	3931	120,0	51 337	151,4	18 573	119,1
2011	4530	115,2	59 100	115,1	22 403	120,6
2012	4763	105,1	54 157	91,6	21 763	97,1
2013	5009	105,2	51 839	95,7	21 778	100,1
2014	5429	108,4	39 665	76,5	21 153	97,1
2015	5578	102,7	21 810	55,0	19 946	94,3
2016	4191	75,1	18 535	85,0	18 650	93,5
Ogółem	40 109	–	378 691	–	176 601	–

Źródło: na podstawie: *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 5-6.

5.2. Liczba, struktura i wyniki kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe

Urzędy skarbowe są zobowiązane do sporządzania i przesyłania do jednostek nadrzędnych, a na końcowym etapie do Ministerstwa Finansów, odrębnych sprawozdań dotyczących realizowanych czynności kontrolnych. Na podstawie tych informacji Ministerstwo Finansów przygotowuje sprawozdania zbiorcze za poszczególne lata. Z danych tych sprawozdań wynika, że w latach 2005-2016 urzędy skarbowe wszczęły 1,4 mln kontroli podatników i płatników (tab. 29). W analizowanym okresie znacznie zmniejszył się odsetek podmiotów kontrolowanych. Obniżył się bowiem z 5,9% w 2005 roku do zaledwie 1,0% w 2016 roku. Było to spowodowane dwoma przyczynami – wzrostem liczby podmiotów podlegających kontroli i spadkiem liczby wszczętych kontroli. Jak wskazują dane zawarte w tabeli 29, w 2016 roku liczba podmiotów podlegających kontroli

była o 19,3% wyższa niż w 2005 roku, natomiast liczba wszczętych kontroli była wówczas niższa o około 80,0%. Z jednym wyjątkiem, w latach 2005-2016 następował systematyczny coroczny spadek liczby wszczętych kontroli podatkowych. Jedynie w 2011 roku, w porównaniu z rokiem poprzednim, liczba tych kontroli umiarkowanie wzrosła.

Tabela 29. Liczba jednostek podlegających kontroli, liczba wszczętych kontroli i odsetek podatników kontrolowanych w latach 2005-2016

Rok	Liczba podmiotów podlegających kontroli	Liczba podmiotów zarejestrowanych prowadzących działalność gospodarczą*	Liczba płatników podlegających kontroli	Liczba wszczętych kontroli ogółem	Odsetek podatników kontrolowanych (%)
2005	3 230 924	3 111 868	853 985	191 818	5,94
2006	3 268 775	3 120 751	870 164	173 279	5,30
2007	3 227 770	3 094 051	846 289	165 789	5,14
2008	3 264 120	3 135 425	882 712	142 725	4,37
2009	3 374 934	3 243 627	892 732	130 597	3,87
2010	3 525 348	3 373 627	905 622	124 854	3,54
2011	3 669 796	3 360 613	925 917	131 228	3,58
2012	3 771 859	3 563 737	937 080	117 813	3,12
2013	3 773 447	3 561 486	971 768	99 630	2,64
2014	3 848 198	3 597 430	998 645	79 867	2,08
2015	3 895 317	3 633 086	1 020 546	49 837	1,28
2016	3 854 189	3 609 104	1 049 479	38 421	1,00
Ogółem	42 704 677	40 404 805	11 154 939	1 445 858	3,39

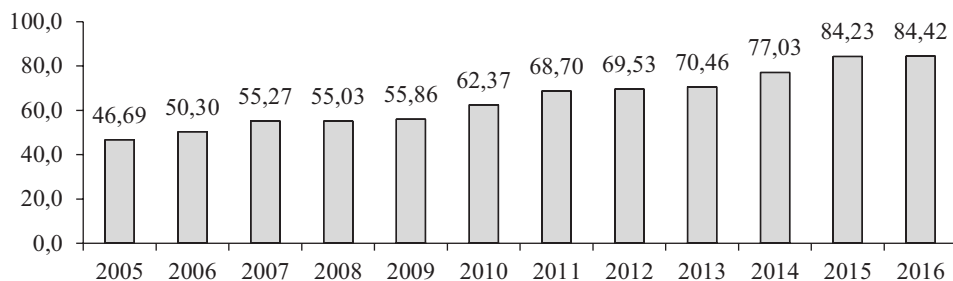
* Zarejestrowanych według stanu na ostatni dzień okresu sprawozdawczego.

Źródło: na podstawie: MF-9Ps, 2006, s. 2; 2007, s. 2; 2008, s. 2; 2009, s. 1; 2010, s. 1; 2011, s. 1; 2012, s. 2; 2013, s. 1; 2014, s. 1; 2015, s. 1; 2016, s. 1; 2017, s. 2.

W badanych latach odnotowano wzrost liczby podmiotów podlegających kontroli zarówno w grupie podatników prowadzących działalność gospodarczą, jak i w grupie płatników. W 2016 roku, w porównaniu z rokiem 2005, liczba podatników prowadzących działalność gospodarczą wzrosła o 16%, a liczba płatników – o 22,9%. Największą grupą podmiotów podlegających kontroli były osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Stanowiły one w badanym okresie przeciętnie 67,3% podmiotów podlegających kontroli. Około 17,4% badanych podmiotów miało formę prawną spółek kapitałowych. Ponadto w rozpatrywanych latach zostały wszczęte kontrole podatkowe około 19 tysięcy podmiotów niezarejestrowanych do celów podatkowych. W badanych latach obniżyła

się liczba wszczętych kontroli we wszystkich wymienionych grupach podatników, w największym jednak stopniu w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

Na podstawie wskaźnika skuteczności kontroli podatkowej określającego udział kontroli z wynikiem pozytywnym (czyli kontroli, w toku których stwierdzono nierzetelność w deklarowaniu zobowiązań podatkowych) w kontrolach ogółem można wysunąć wniosek, że w badanym okresie cechowały się one rosnącą skutecznością (rys. 15). W 2005 roku kontrole pozytywne stanowiły zaledwie 46,7% kontroli podatkowych ogółem, a w 2016 roku – aż 84,4%. Wzrost wskaźnika skuteczności kontroli podatkowej, podobnie jak wskaźnika skuteczności kontroli skarbowej, jest rezultatem oddziaływania kilku czynników. Z jednej strony wynika on z udoskonalenia metod selekcji podatników do kontroli podatkowej, a z drugiej – ze wzrostu liczby podatników nierzetelnie deklarujących i rozliczających zobowiązania podatkowe lub świadomie niewywiązujących się z obowiązków podatkowych.

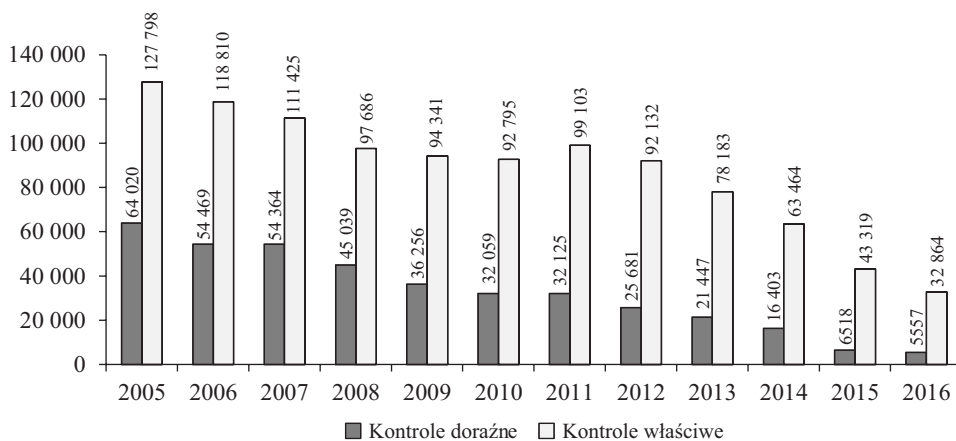


Rysunek 15. Udział kontroli pozytywnych w kontrolach podatkowych ogółem w latach 2005-2016 (w %)

Źródło: jak do tabeli 29.

Stopniowy wzrost skuteczności kontroli podatkowych był między innymi wynikiem ulepszania narzędzi informatycznych stosowanych przez urzędy skarbowe do realizacji ich zadań, w tym w szczególności w zakresie kontroli podatkowych. Narzędzia te pozwalają, między innymi, na tworzenie planów kontroli, wystawianie upoważnień do jej przeprowadzenia, ewidencjonowanie przebiegu kontroli, jej wyników, czasu trwania oraz gromadzenie i przetwarzanie danych pochodzących ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych, wymianę danych z podmiotami zewnętrznymi oraz organami podatkowymi z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, a w rezultacie na coraz trafniejsze typowanie podmiotów do kontroli. Między innymi sukcesywnie od końca 2004 roku w urzędach skarbowych były wdrażane programy wspomagające analizę danych otrzymanych z elektronicznych systemów księgowych prowadzonych przez podmioty gospodarcze. Na podstawie bowiem art. 286 § 1 pkt 4 i art. 287 ordynacji podatkowej

kontrolowany jest zobowiązany do udostępniania danych finansowo-księgowych gromadzonych w formie elektronicznej, umożliwienia kontrolującemu utrwalania stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji oraz przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisanych w postaci elektronicznej odpowiadającej określonej strukturze logicznej.



Rysunek 16. Liczba wszczętych kontroli doraźnych i właściwych w latach 2005-2016

Źródło: jak do tabeli 29.

Jednym z instrumentów służących ułatwieniu selekcji podatników do kontroli jest program IDEA (*Interactive Data Exploration and Analysis*). Program ten wykorzystuje algorytm uwzględniający rozkład Benforda przedstawiony w tabeli 14 i jest powszechnie stosowany także w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej i OECD. Dla celów selekcji podatników do kontroli wdrożyły go organy podatkowe nie tylko w Polsce, ale także między innymi w Wielkiej Brytanii, Niemczech, Kanadzie i Nowej Zelandii (Weimann i Eichmann, 2003, s. 45).

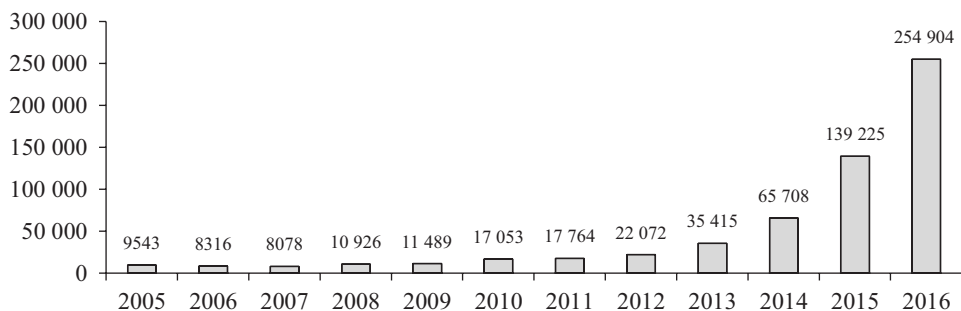
Jak wskazują dane zamieszczone na rysunku 16, w latach 2005-2016 organy podatkowe prowadziły przede wszystkim kontrole właściwe. Stanowiły one 72,8% kontroli podatkowych ogółem. Kontrole te, w odróżnieniu od kontroli doraźnych, dotyczą pełnego okresu rozliczeniowego wynikającego z ustaw podatkowych, np. w podatku dochodowym – roku podatkowego. Kontrole właściwe są wszczynane między innymi w odniesieniu do podatników płacących podatek dochodowy w formie karty podatkowej, w celu sprawdzenia zasadności opodatkowania w tej formie i ustalenia wysokości stawki karty podatkowej. W latach 2005-2016 nastąpił znaczący wzrost udziału kontroli właściwych we wszczętych kontrolach podatkowych z 66,6 do 85,5%. Jednocześnie odpowiednio obniżył się udział kontroli doraźnych w tych kontrolach (z 33,4 do 14,5%). W badanym okresie urzędy skarbowe wszczynały kontrole doraźne przede wszystkim

w takich obszarach ryzyka, jak zwroty podatku od towarów i usług, wpłaty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych, prowadzenie ewidencji obrotu za pomocą kas rejestrujących oraz wywiązywanie się z obowiązków płatnika przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. W latach 2005-2016 znacznie wzrosła skuteczność kontroli doraźnych, jak i właściwych, mierzona udziałem kontroli z wynikiem pozytywnym w kontrolach ogółem danej kategorii. Zarówno w wypadku kontroli doraźnych, jak i kontroli właściwych nastąpił w latach 2005-2016 znaczny wzrost skuteczności mierzonej udziałem kontroli z wynikiem pozytywnym w kontrolach ogółem danej kategorii. Dla kontroli doraźnych miernik ten wzrósł z 34,5 do 72,6%, a dla kontroli właściwych z 52,8 do 86,4%. W badanym okresie relatywnie wysoką skutecznością, w porównaniu z kontrolami prowadzonymi w innych obszarach ryzyka, cechowały się kontrole doraźne rzetelności deklarowania i terminowego wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych.

Tabela 30. Kontrole właściwe i doraźne dotyczące zwrotu podatku od towarów i usług w latach 2005-2016

Rok	Kontrole właściwe				Kontrole doraźne			
	kontrole ogółem		kontrole pozytywne		kontrole ogółem		kontrole pozytywne	
	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)
2005	81 024	–	25 651	–	1194	–	141	–
2006	75 018	92,59	26 450	103,11	1246	104,36	175	124,11
2007	69 883	93,15	27 743	104,89	1384	111,08	227	129,71
2008	64 390	92,14	26 118	94,14	966	69,80	169	74,45
2009	68 869	106,96	27 253	104,35	1118	115,73	241	142,60
2010	67 309	97,73	30 356	111,39	1026	91,77	261	108,30
2011	64 360	95,62	31 417	103,50	772	75,24	275	105,36
2012	58 698	91,20	27 094	86,24	563	72,93	191	69,45
2013	48 020	81,81	22 347	82,48	462	82,06	111	58,12
2014	37 149	77,36	19 691	88,11	150	32,47	67	60,36
2015	21 321	57,39	13 550	68,81	34	22,67	15	22,39
2016	18 940	88,83	11 785	86,97	45	132,35	15	100,00
Ogółem	674 981	–	289 455	–	8960	–	1888	–

Źródło: na podstawie: *Kontrole właściwe i doraźne*, 2017, s. 4.



Rysunek 17. Kwota uszczerplenia podatkowego na jedną kontrolę pozytywną w latach 2005-2016

Źródło: jak do tabeli 29.

Udział kontroli pozytywnych w kontrolach ogółem w ostatnim z badanych lat sięgnął w tym obszarze ryzyka aż 94,0%. Niską skutecznością charakteryzowały się natomiast kontrole doraźne prowadzone w celu zweryfikowania zasadności zwrotów podatku od towarów i usług. W latach 2005-2016 przeprowadzono 8960 tego typu kontroli, z czego w wypadku 21,0% zwrot podatku od towarów i usług uznano w części lub całości za niezasadny. Jednocześnie w wymienionym okresie zmniejszyła się liczba kontroli doraźnych dotyczących zasadności zwrotu tego podatku. W 2015 i 2016 roku przeprowadzono odpowiednio 34 i 45 takich kontroli, z tego zaledwie po 15 kontroli rocznie było pozytywnych. Zasadność zwrotów podatku od towarów i usług była weryfikowana także w toku kontroli właściwych. W latach 2005-2016 urzędy skarbowe przeprowadziły prawie 675 tys. takich kontroli, z tego w wypadku 42,9% kontroli zwrot tego podatku uznano w części lub całości za niezasadny (tab. 30).

Wskaźnik efektywności finansowej kontroli podatkowej, mierzonej kwotą uszczerplień stwierdzonych w toku kontroli na jedną kontrolę pozytywną, jest przedstawiony na rysunku 17. W 2016 roku wskaźnik ten był prawie dwudziestostokrotnie wyższy niż w 2005 roku. W wypadku kontroli doraźnych najwyższa kwota uszczerplień podatkowych na jedną kontrolę przypadała na kontrole, których celem była weryfikacja zasadności zwrotów podatku od wartości dodanej, a najniższa na kontrolę rzetelności prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących.

Kontrole właściwe obejmowały weryfikację wypełniania obowiązków podatkowych w zakresie poszczególnych podatków, w tym w szczególności w zakresie podatku od towarów i usług. W latach 2005-2016 urzędy skarbowe skontrolowały 23,6 mln okresów rozliczeniowych w tym podatku; w wymienionych latach corocznie malała liczba okresów rozliczeniowych podlegających kontroli. Wyjątkiem był rok 2009, kiedy to nastąpił nieznaczny wzrost okresów rozliczeniowych objętych kontrolą w porównaniu z rokiem poprzedzającym (tab. 31).

Tabela 31. Liczba i struktura kontrolowanych okresów rozliczeniowych w ramach właściwych kontroli podatkowych, według kategorii podatków, w latach 2005-2016

Lata	Podatek od towarów i usług			Podatek dochodowy od osób fizycznych			Podatek dochodowy od osób prawnych			Pozostałe podatki			Ogółem		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
2005	312 798	34,99	-	99 883	33,31	-	4611	64,28	-	5234	31,39	-	422 526	34,87	-
2006	307 620	39,50	98,3	85 464	38,62	85,6	4183	69,07	90,7	8794	14,60	168,0	406 061	39,08	96,1
2007	306 333	42,72	99,6	79 541	43,46	93,1	4443	69,16	106,2	1604	34,23	18,2	391 921	43,13	96,5
2008	299 963	46,66	97,9	67 696	49,41	85,1	3787	68,89	85,2	2031	36,48	126,6	373 477	47,33	95,3
2009	304 493	47,38	101,5	78 994	52,96	116,7	3909	70,27	103,2	1854	40,45	91,3	389 250	48,71	104,2
2010	281 979	55,89	92,6	83 003	69,33	105,1	3264	73,10	83,5	2329	67,88	125,6	370 575	59,13	95,2
2011	261 865	60,42	92,9	103 752	73,88	125,0	8360	72,80	256,1	2189	70,85	94,0	376 166	64,47	101,5
2012	238 896	58,13	91,2	96 072	77,35	92,6	11 806	67,33	141,2	1559	81,14	71,2	348 333	63,85	92,6
2013	200 283	61,79	83,8	70 899	80,38	73,8	7393	72,28	62,6	1218	75,29	78,1	279 793	66,84	80,3
2014	177 993	66,00	88,9	59 828	82,84	84,4	3292	78,95	44,5	666	78,68	54,7	241 779	70,38	86,4
2015	150 915	69,33	84,8	40 038	82,21	66,9	2773	79,16	84,2	676	89,20	101,5	194 402	72,19	80,4
2016	123 662	68,60	81,9	34 110	84,44	85,2	1911	81,32	68,9	507	89,35	75,0	160 190	72,19	82,4

A – liczba kontrolowanych okresów rozliczeniowych.

B – udział okresów rozliczeniowych, w których stwierdzono nieprawidłowości, w łącznej liczbie kontrolowanych okresów rozliczeniowych (%).

C – dynamika; rok poprzedni = 100.

Źródło: na podstawie: MF-9Pz; 2006, s. 3, 2007, s. 3, 2008, s. 3, 2009, s. 2, 2010, s. 2, 2011, s. 2, 2012, s. 3, 2013, s. 2, 2014, s. 2, 2015, s. 2, 2016, s. 2, 2017, s. 3.

Tabela 32. Ustalenia właściwych kontroli podatkowych, w przypadku których stwierdzono nieprawidłowości, według kategorii podatków, w latach 2005-2016

Lata	Podatek od towarów i usług			Podatek dochodowy od osób fizycznych			Podatek dochodowy od osób prawnych			Pozostałe podatki			Ogółem		
	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C	A	B	C
2005	541 036	66,06	-	130 520	15,94	-	141 694	17,30	-	5727	0,70	-	818 977	100,00	-
2006	458 895	65,24	84,8	99 615	14,16	76,3	127 610	18,14	90,1	17 243	2,45	301,1	703 363	100,00	85,9
2007	486 948	69,80	106,1	110 035	15,77	110,5	96 045	13,77	75,3	4614	0,66	26,8	697 642	100,00	99,2
2008	503 361	61,03	103,4	124 913	15,15	113,5	191 633	23,24	199,5	4843	0,59	105,0	824 750	100,00	118,2
2009	531 248	67,27	105,5	174 648	22,12	139,8	80 186	10,15	41,8	3644	0,46	75,2	789 726	100,00	95,8
2010	847 562	68,07	159,5	250 263	20,10	143,3	141 877	11,39	176,9	5392	0,43	148,0	1 245 094	100,00	157,7
2011	1 110 792	75,97	131,1	250 299	17,12	100,0	96 412	6,59	68,0	4648	0,32	86,2	1 462 151	100,00	117,4
2012	1 279 768	76,23	115,2	277 023	16,50	110,7	114 212	6,80	118,5	7831	0,47	168,5	1 678 834	100,00	114,8
2013	1 953 988	82,69	152,7	292 462	12,38	105,6	112 280	4,75	98,3	4439	0,19	56,7	2 363 169	100,00	140,8
2014	3 383 696	87,31	173,2	338 654	8,74	115,8	146 138	3,77	130,2	6845	0,18	154,2	3 875 333	100,00	164,0
2015	5 048 968	89,18	149,2	374 089	6,61	110,5	230 657	4,07	157,8	7682	0,14	112,2	5 661 396	100,00	146,1
2016	7 475 071	92,59	148,1	379 571	4,70	101,5	211 725	2,62	91,8	7056	0,09	91,9	8 073 423	100,00	142,6

A – kwota uszczuplen (w tys. zł).

B – udział w kwocie uszczuplen ogółem (%).

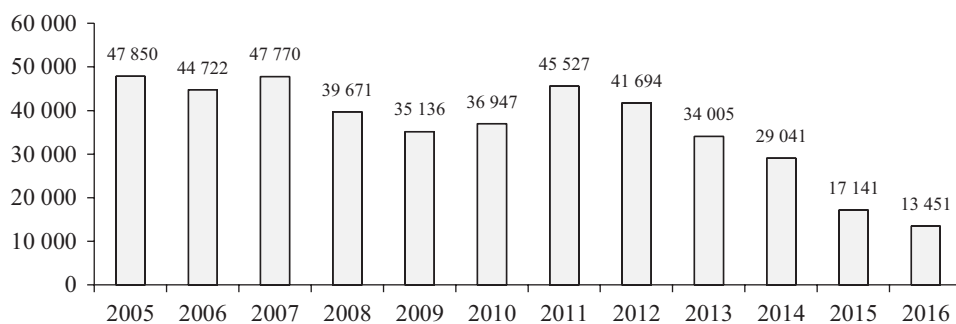
C – dynamika; rok poprzedni = 100.

Źródło: jak do tabeli 31.

W latach 2005-2016 systematycznie wzrastał natomiast wskaźnik skuteczności kontroli w wymienionym podatku, mierzony stosunkiem liczby okresów rozliczeniowych, w których stwierdzono nieprawidłowości, do liczby okresów rozliczeniowych ogółem. Wzrost tego wskaźnika nastąpił także w wypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i pozostałych podatków. Był on najszybszy w podatku dochodowym od osób fizycznych, a najwolniejszy w podatku dochodowym od osób prawnych.

Z danych zawartych w tabeli 32 wynika, że w 2016 roku aż 92,6% kwoty uszczupień stwierdzanych w toku kontroli podatkowych przypadało na podatek od towarów i usług. Udział kwoty uszczupień w tym podatku w kwocie uszczupień ogółem wzrastał systematycznie od 2005 roku. Znacząco zmniejszył się natomiast udział uszczupień w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych w kwocie uszczupień ogółem. Uwzględniając jako jeden ze wskaźników efektywności kontroli podatkowych kwotę uszczuplenia na jeden okres rozliczeniowy podlegający kontroli, można zauważyć, że kwota ta była w latach 2005-2016 najwyższa w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych, najniższa natomiast dla pozostałych podatków. W 2016 roku kwota ta wyniosła dla podatku dochodowego od osób prawnych 110,8 tys. zł, a dla pozostałych podatków – 13,9 tys. zł.

Jednym z celów kontroli podatkowej jest ograniczanie skali przestępstw i wykroczeń skarbowych. W latach 2005-2016 przestępstwa te i wykroczenia wykryto w toku 433 tys. kontroli podatkowych, czyli w przypadku 29,9% kontroli podatkowych ogółem. Liczba kontroli, w następstwie których stwierdzono popełnienie przestępstwa i wykroczenia, wahała się znacząco w tym okresie (rys. 18). Wykazywała się ona tendencją spadkową w latach 2008-2010 oraz 2012-2016. W badanym okresie stale rosła skuteczność kontroli podatkowych w wykrywaniu przestępstw i wykroczeń skarbowych. W 2005 roku wykryto je



Rysunek 18. Liczba kontroli podatkowych w latach 2005-2016, w toku których ujawniono przestępstwa lub wykroczenia skarbowe

Źródło: na podstawie: MF-9Ps, 2006, s. 4; 2007, s. 4; 2008, s. 4; 2009, s. 3; 2010, s. 3; 2011, s. 3; 2012, s. 4; 2013, s. 3; 2014, s. 3; 2015, s. 3; 2016, s. 3; 2017, s. 4.

w 25,0% tych kontroli, natomiast w 2016 roku – w 35,0%. Największą liczbę przestępstw i wykroczeń skarbowych stwierdzono w toku kontroli osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. W 2016 roku udział osób fizycznych prowadzących tę działalność w łącznej liczbie przestępstw i wykroczeń skarbowych ujawnionych w wyniku kontroli podatkowych wyniósł aż 55,7%.

W badanych latach skuteczność kontroli podatkowych w ujawnianiu przestępstw i wykroczeń skarbowych była zróżnicowana według grup podatników. Była ona najwyższa w wypadku podatników niezgłoszonych do opodatkowania. W 2016 roku wyniosła aż 50,3%. W rozpatrywanym przypadku kontrola podatkowa jest bowiem przeprowadzana w związku z podejrzeniem popełnienia przez podatnika czynu zabronionego, jakim jest uchylanie się od opodatkowania, uregulowanego na gruncie art. 54 § kodeksu karnego skarbowego. Podatnicy uchylający się od opodatkowania, nie ujawniając właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania bądź nie składając deklaracji podatkowych, popełniają w ten sposób przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, w zależności od wysokości podatku narażonego na uszczuplenie. W przypadku tej grupy podatników ustawodawca przewidział karę grzywny do 720 stawek dziennych lub karę pozbawienia wolności albo obydwie kary łącznie. Gdy jednak kwota

Tabela 33. Zabezpieczenia dokonane w związku z ustaleniami kontroli podatkowych w latach 2005-2016

Rok	Zabezpieczenia		Podatnicy/Płatnicy		Kwota zabezpieczenia (tys. zł)	
	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	liczba	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)	kwota	dynamika zmian (rok poprzedni = 100)
2005	1269	–	729	–	124 769	–
2006	1177	92,8	583	80,0	157 151	126,0
2007	1172	99,6	594	101,9	170 219	108,3
2008	1102	94,0	584	98,3	137 547	80,8
2009	766	69,5	473	81,0	132 665	96,5
2010	911	118,9	491	103,8	169 338	127,6
2011	811	89,0	426	86,8	154 681	91,3
2012	999	123,2	603	141,5	271 833	175,7
2013	1151	115,2	858	142,3	465 194	171,1
2014	1259	109,4	682	79,5	764 211	164,3
2015	1421	112,9	952	139,6	2 026 454	265,2
2016	1790	126,0	1374	144,3	2 781 911	137,3
Ogółem	13 828	–	8349	–	2 547 608	–

Źródło: jak do rysunku 18.

podatku narażonego na uszczuplenie jest mała, sprawca podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych, a gdy jest ona bardzo mała – karze grzywny za wykroczenia skarbowe.

Instrumentem służącym ochronie interesów Skarbu Państwa i zapewnieniu skuteczności egzekucji zobowiązań podatkowych jest zabezpieczenie zobowiązań podatkowych. Organy podatkowe, podobnie jak organy skarbowe, mogą dokonywać tego zabezpieczenia, gdy istnieje uzasadniona obawa, że obowiązek podatkowy nie zostanie wykonany. Zabezpieczenie to może zostać dokonane w toku kontroli podatkowej. W latach 2005-2016 urzędy skarbowe skorzystały z prawa do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych 13,8 tys. razy, dokonując tego zabezpieczenia na kwotę nieco powyżej 2,5 mld zł (tab. 33). Dotyczyło ono 8,3 tys. podatników (płatników).

Jak wskazano w rozdziale trzecim niniejszej publikacji, ustawodawca wprowadził ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej u przedsiębiorców. Nie może ona przekroczyć w roku kalendarzowym liczby dni określonej w zależności od rozmiarów przedsiębiorstwa. W art. 83 ust. 2 i art. 84a ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wymieniono enumeratywnie okoliczności, w których ograniczenia te nie obowiązują, np. nie mają one zastosowania w przypadku kontroli zasadności dokonania zwrotu podatku od towarów i usług (Ustawa z dnia 2 lipca 2004). Z danych zamieszczonych w tabeli 34 wynika, że w latach 2012-2016 ograniczenia długości kontroli nie miały zastosowania do prawie 150 tys. kontroli, co stanowi 38,8% ogółu przeprowadzanych kontroli podatkowych. Odsetek ten systematycznie wzrastał w badanym okresie i w 2016 roku wyniósł aż 45,4% wszystkich kontroli prowadzonych przez urzędy skarbowe.

Tabela 34. Kontrole, w wypadku których nie obowiązywały limity czasu trwania, przedłużono czas trwania lub które przeprowadzono powtórnie w latach 2012-2016

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015	2016	Ogółem
Liczba kontroli, do których nie mają zastosowania limity czasu trwania kontroli (art. 83 ust. 2 i art. 84a pkt 7 USDG*)	40 838	39 248	31 582	20 597	17 442	149 707
Liczba kontroli, w wypadku których przedłużono czas trwania (art. 83 ust. 3 i 3a USDG)	3271	3666	4782	4832	3789	20 340
Liczba kontroli przeprowadzonych powtórnie (art. 83 ust. 4 USDG)	49	52	191	64	23	379

* USDG – Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Źródło: na podstawie: MF-9Ps, 2013, s. 3; 2014, s. 3; 2015, s. 3; 2016, s. 3; 2017, s. 4.

Na podstawie art. 83 ust. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, pomimo obowiązywania ograniczeń czasu trwania kontroli, w sytuacji gdy nie zachodzą przesłanki wyłączające zastosowanie tych ograniczeń, możliwe jest przedłużenie czasu trwania kontroli z przyczyn niezależnych od organu podatkowego. Przedłużenie to może nastąpić także stosownie do art. 83 ust 3a tej ustawy, jeżeli w toku kontroli zostaje ujawnione zaniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie straty w wysokości przekraczającej równowartość 10% kwoty zadeklarowanego zobowiązania podatkowego lub straty, albo w wypadku ujawnienia niezłożenia deklaracji podatkowej, pomimo takiego obowiązku. Czas trwania kontroli podatkowej w tej sytuacji nie może jednak przekraczać dwukrotności maksymalnego czasu dla kontroli przedsiębiorstwa danych rozmiarów, wskazanego w przepisach ograniczających czas trwania kontroli podatkowej. W latach 2012-2016 czas trwania kontroli został przedłużony w przypadku 5,3% kontroli podatkowych ogółem. W 379 kontrolach podatkowych wyniki wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę. Skutkowało to, stosownie do art. 83 ust. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, przeprowadzeniem powtórnej kontroli, której czas trwania nie przekraczał 7 dni, w tym samym zakresie przedmiotowym w danym roku kalendarzowym (tab. 34).

Stosownie do art. 84c ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorcy przysługuje prawo do wniesienia sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania czynności kontrolnych. W latach 2012-2016 podatnicy wnieśli 366 takich sprzeciwów. Najwięcej sprzeciwów – 138 – zostało wniesionych w 2013 roku. Najczęstszą przesłanką wniesienia sprzeciwu było prowadzenie czynności kontrolnych z naruszeniem art. 79 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w tym naruszenie przepisów dotyczących zawiadamiania podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli. Na przesłankę tę podatnicy powołali się w przypadku aż 57,4% wszystkich wniesionych sprzeciwów.

5.3. Kontrole skarbowe i podatkowe przeprowadzone w obszarach ryzyka zewnętrznego

Jednym z instrumentów poprawy skuteczności prowadzonych kontroli skarbowych i podatkowych jest selekcja podatników do kontroli na podstawie zidentyfikowanych obszarów ryzyka. Jak wskazano w treści poprzedniego rozdziału, obszary te od roku wdrożenia zarządzania ryzykiem zewnętrznym były często modyfikowane. Dane o liczbie i rezultatach kontroli skarbowej są udostępniane tylko dla niektórych obszarów ryzyka. Do obszarów tych należą przychody ze źródeł nieujawnionych i ceny transferowe. Od 2014 roku są udostępniane także dane o liczbie i rezultatach kontroli skarbowej dla obszaru ryzyka, którym jest podatek od towarów i usług. Z informacji zawartych w tabelach 23 oraz 35

wynika, że prowadzone przez organy kontroli skarbowej postępowania kontrolne w zakresie nieujawnionych źródeł przychodu stanowiły średnio 5,3% wszystkich kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Odsetek ten zmniejszał się rokrocznie. W 2008 roku wynosił 12,7%, natomiast w 2016 roku – zaledwie 0,28%. Urzędy kontroli skarbowej w latach 2008-2016 przeprowadziły nieco powyżej 5 tys. postępowań kontrolnych w odniesieniu do podatników, co do których powzięte zostało domniemanie uzyskiwania przychodów ze źródeł nieujawnionych. Zmiennością cechował się udział postępowań kontrolnych zakończonych wydaniem decyzji w postępowaniach kontrolnych ogółem dotyczących tego obszaru ryzyka. Z wyjątkiem ostatniego badanego roku, kiedy udział ten wyniósł tylko 18,8%, sięgał on za pozostałe lata średnio 59,6%. Średnia wartość tego wskaźnika była więc dla tego obszaru ryzyka wyższa niż jego wartość dla kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych ogółem. Ze względu na specyfikę postępowania kontrolnego, z racji objęcia nim wyłącznie osób fizycznych, kwota uszczuplenia na jedną kontrolę pozytywną w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów była relatywnie niska w porównaniu z analogiczną kwotą dla postępowań kontrolnych ogółem. Wyniosła ona średnio 553,2 tys. zł.

Zdecydowanie niższa skuteczność w zakresie wykrywania nieprawidłowości występowała w wypadku postępowań kontrolnych weryfikujących ceny transferowe pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Średni udział postępowań stwierdzających nieprawidłowości w zakresie stosowania tych cen we wszystkich

Tabela 35. Postępowania kontrolne w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów oraz cen transferowych w latach 2008-2016

Rok	Nieujawnione źródła przychodu			Ceny transferowe		
	liczba postępowań kontrolnych	liczba decyzji	kwota uszczuplenia (tys. zł)	liczba postępowań kontrolnych	liczba kontroli stwierdzających nieprawidłowości	kwota doszacowania dochodu (tys. zł)
2008	1018	539	100 008	338	41	24 185
2009	968	601	122 650	278	26	323 385
2010	901	515	154 034	263	24	158 219
2011	634	361	108 378	197	16	190 471
2012	642	427	130 799	185	28	171 836
2013	562	361	312 977	142	28	74 887
2014	303	172	64 739	107	20	82 863
2015	76	46	27 662	134	21	28 871
2016	16	3	6158	182	46	657 437
Ogółem	5120	3025	1 027 405	1826	250	1 712 154

Źródło: na podstawie: *Informacja dotycząca zadań*, 2017, s. 7.

Tabela 36. Ustalenia postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w obszarze ryzyka w zakresie podatku od towarów i usług według podobszarów sektorowych w latach 2014, 2015 i 2016

Podobszar ryzyka	2014		2015		2016	
	kwota (mln zł)	udział w kwocie uszczu- plenia ogółem (%)	kwota (mln zł)	udział w kwocie uszczu- plenia ogółem (%)	kwota (mln zł)	udział w kwocie uszczu- plenia ogółem (%)
Paliwa	2174,10	26,0	5864,23	39,2	7108,12	40,0
Wyroby elektroniczne	1525,41	18,3	5122,99	34,2	5493,88	30,9
Wyroby stalowe	946,23	11,3	872,53	5,8	1055,30	5,9
Złom	665,15	8,0	463,77	3,1	484,75	2,7
Metale szlachetne	553,62	6,6	545,71	3,7	538,55	3,0
Metale pozostałe	508,09	6,1	–	–	–	–
Oleje roślinne	343,43	4,1	634,75	4,2	1003,72	5,7
Odzież, obuwie, tekstylia	210,91	2,5	–	–	–	–
Wyroby spożywcze	201,75	2,4	–	–	–	–
Budownictwo, usługi budowlane	181,80	2,2	333,80	2,2	272,54	1,5
Usługi niematerialne	176,52	2,1	–	–	–	–
Motoryzacja	158,25	1,9	176,05	1,2	259,29	1,5
Tworzywa sztuczne i wyroby chemiczne	153,81	1,8	223,50	1,5	577,73	3,3
Drewno, tarcica, palety, wyroby drewniane	123,76	1,5	–	–	–	–
Maszyny i urządzenia	89,54	1,1	–	–	–	–
Usługi informatyczne	47,64	0,6	139,69	0,9	145,17	0,8
Obrót nieruchomościami	40,38	0,5	–	–	–	–
Usługi transportowe	26,74	0,3	–	–	–	–
Energia odnawialna	–	–	178,25	1,2	100,24	0,6
Kopaliny	–	–	57,31	0,4	11,73	0,1
Rolnictwo	–	–	57,28	0,4	35,18	0,2
Sklepy wielkopowierz- chniowe	–	–	–	–	18,29	0,1
Przestępczość azjatycka	–	–	–	–	660,14	3,7
Pozostałe	229,00	2,7	293,98	2,0	–	–
Ogółem	8356,13	100,00	14 963,84	100,00	17 764,63	100,00

Źródło: na podstawie: *Kontrole skarbowe w obszarach ryzyka VAT*, 2017, s. 3-5.

przeprowadzonych postępowaniach kontrolnych wyniósł 14,8% w latach 2008-2016. Udział ten wahał się od 8,1% w 2011 roku do 25,3% w 2016 roku.

Należy przy tym zauważyć, że postępowania kontrolne w przedmiocie stosowania cen transferowych stanowiły 1,9% wszystkich kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Przeciętna kwota uszczuplenia na jedno pozytywne postępowanie kontrolne przeprowadzane w omawianym obszarze charakteryzowała się dużą zmiennością. Wahała się od 589,9 tys. zł w 2008 roku do 14,3 mln zł w 2016 roku.

W tabeli 36 przedstawiono kwoty uszczupień podatkowych stwierdzonych w toku postępowania kontrolnych przeprowadzonych w latach 2014-2016 w obszarze ryzyka w zakresie podatku od towarów i usług. Należy zauważyć, że w 2015 roku wprowadzone zostały istotne zmiany dotyczące podobszarów ryzyka w tym obszarze. Zrezygnowano z wyodrębniania jako podobszaru ryzyka produkcji i handlu odzieżą, obuwiem, tekstyliami, wyrobami spożywczymi, handlu drewnem, tarcicą, paletami, wyrobami drewnianymi, a także usług niematerialnych, obrotu nieruchomościami i usług transportowych. Wprowadzono natomiast jako podobszar ryzyka energię odnawialną, kopaliny i rolnictwo. W 2016 roku do tych podobszarów dodano także sklepy wielkopowierzchniowe i przestępczość azjatycką.

W przedstawionych w tabeli 36 latach w wyniku przeprowadzonych postępowań kontrolnych w obszarze podatku od towarów i usług najwyższe kwoty uszczupień podatkowych stwierdzono w zakresie produkcji i handlu paliwami oraz wyrobami elektronicznymi. W tych dziedzinach działalności rozpowszechnione są bowiem oszustwa w podatku od towarów i usług, w tym oszustwa karuzelowe. W latach 2015 i 2016 na te dwie dziedziny działalności przypadało średnio aż 72% uszczupień podatkowych stwierdzanych w wyniku przeprowadzenia postępowań kontrolnych we wszystkich podobszarach ryzyka w podatku od towarów i usług. Uszczuplenia stwierdzone we wszystkich wyróżnionych podobszarach ryzyka stanowiły: w 2014 roku 91,7%, w 2015 roku 89,2% i w 2016 roku 88,5% łącznej kwoty uszczupień podatkowych w podatku od towarów i usług wykrytych w trakcie postępowań kontrolnych przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej. Jak wynika z raportów przygotowywanych przez Ministerstwo Finansów, w latach 2014-2016 do priorytetowych zadań organów kontroli skarbowej należało wykrywanie i eliminowanie z obrotu gospodarczego podmiotów lub ich grup dokonujących oszustw w zakresie transakcji wewnątrzspółnotowych. W związku z tym celem w postępowaniach kontrolnych w obszarze podatku od towarów i usług wysoki udział miały postępowania kontrolne prowadzone w odniesieniu do podatników dokonujących transakcji wewnątrzspółnotowych.

Strategia zarządzania ryzykiem zewnętrznym realizowana była nie tylko przez organy skarbowe, ale także przez podatkowe. Zidentyfikowane obszary

ryzyka są od 2005 roku kluczowym instrumentem selekcji podatników do kontroli podatkowej. Metody tej selekcji, a także liczba i kategorie typowanych do kontroli podmiotów, nie są w latach 2005-2016 w pełni porównywalne. Wynika to z odmiennego układu agregacji danych za pierwsze lata realizacji tej strategii. Ponadto istotne zmiany w zakresie wyróżnionych obszarów ryzyka podatkowego, ich monitoringu i agregacji danych zaszły w latach 2014 i 2015, kiedy to krajowy plan dyscypliny podatkowej zastąpiono krajowym planem działań administracji podatkowej. W tabeli 37 przedstawiono więc dane o skuteczności i efektywności kontroli podatkowych w latach 2007, 2010 i 2013.

Tabela 37. Skuteczność i efektywność kontroli podatkowych prowadzonych w obszarach ryzyka i pozostałych kontroli podatkowych w latach 2007, 2010 i 2013

Wyszczególnienie	2007	2010	2013
Udział kontroli w obszarach ryzyka w kontrolach podatkowych ogółem	37,47	46,19	51,04
Skuteczność kontroli (%)			
kontrole w obszarach ryzyka	49,22	58,46	68,01
kontrole pozostałe	58,89	65,72	73,03
Efektywność kontroli (zł)			
kontrole w obszarach ryzyka	12 017,36	21 140,81	36 681,68
kontrole pozostałe	6105,45	13 931,74	34 184,63

Źródło: na podstawie: *Sprawozdanie o działaniach*, 2008, s. 2-3; 2011, s. 2-3; 2014, s. 2-3; *MF-9Ps*, 2008, s. 4; 2011, s. 3; 2014.

Kontrole podatkowe realizowane w obszarach ryzyka podatkowego miały coraz większy udział w kontrolach podatkowych ogółem. W 2013 roku przypadała na nie około połowa wszystkich tych kontroli. W latach 2007-2013 wskaźnik skuteczności mierzony udziałem kontroli pozytywnych w kontrolach podatkowych danej kategorii był niższy dla kontroli podatkowych realizowanych w obszarach ryzyka określonych w krajowych planach dyscypliny podatkowej niż dla pozostałych kontroli. Odwrotnie było w wypadku wskaźnika efektywności określającego kwotę uszczuplenia podatkowego na jedną kontrolę pozytywną. Jest on dla kontroli realizowanych w obszarach ryzyka zdecydowanie wyższy niż w dla pozostałych kontroli.

Wprowadzane w latach 2005-2013 modyfikacje obszarów ryzyka utrudniają porównania struktury kontroli podatkowych przeprowadzonych w tym okresie według obszarów ryzyka. Możliwe jest jednak przeprowadzenie odrębnej analizy struktury kontroli w poszczególnych latach. Od 2007 roku raporty Ministerstwa Finansów zawierają informacje o liczbie podmiotów zakwalifikowanych do poszczególnych obszarów ryzyka, liczbie kontrolowanych podmiotów i liczbie kontroli oraz ich wyniku. W 2007 roku urzędy skarbowe przeprowadziły

Tabela 38. Liczba i ustalenia kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe według obszarów ryzyka w latach 2007 i 2013

Obszary ryzyka podatkowego	2007			2013		
	liczba kontroli	kwota uszczerpkienia w tys. zł	udział w kwocie uszczerpkień ogółem (%)	liczba kontroli	kwota uszczerpkienia w tys. zł	udział w kwocie uszczerpkień ogółem (%)
Transakcje wewnątrzspółnotowe	10 442	69 920	19,03	–	–	–
Straty z działalności gospodarczej lub znaczne przychody i niskie dochody	6042	35 634	9,70	10 880	161 377	12,72
Usługi budowlane	9776	52 175	14,20	–	–	–
Brak rejestracji dla celów VAT	4882	13 413	3,65	–	–	–
Obrót paliwami	2529	63 841	17,37	–	–	–
Podatnicy uśpieni	968	32 997	8,98	–	–	–
Usługi niematerialne	3850	40 309	10,97	–	–	–
Kasy fiskalne	15 406	7 104	1,93	–	–	–
Wysokie obroty i niewielkie wpłaty VAT; zwroty VAT	3323	34 299	9,33	22 759	795 159	62,68
Wpłaty należnego podatku lub zaliczek	3556	13 214	3,60	11 819	121 065	9,54
Handel pojazdami samochodowymi	1352	4 573	1,24	–	–	–
Podmioty niezgłaszające działalności; znikające; zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność	–	–	–	3628	173 411	13,67
Transakcje gospodarcze za pośrednictwem internetu	–	–	–	1764	17 514	1,38
Ogółem obszary ryzyka	62 126	367 479	100,00	50 850	1 268 526	100,00

Źródło: na podstawie: *Sprawozdanie o działaniach*, 2008, s. 2-3; 2014, s. 2-3.

najwięcej kontroli podatkowych w takich obszarach ryzyka podatkowego, jak: kasy fiskalne, transakcje wewnątrzspółnotowe, straty z działalności gospodarczej i usługi budowlane (tab. 38). Na obszary te przypadało 67,1% wszystkich kontroli podatkowych przeprowadzonych w obszarach ryzyka. Poszczególne

obszary cechowały się zróżnicowanym wskaźnikiem pokrycia czynnościami kontrolnymi, a realizowane w nich czynności kontrolne wykazywały się zróżnicowaną skutecznością. Podczas gdy w 2007 roku organy podatkowe skontrolowały 11,3 i 11,2% podmiotów zakwalifikowanych odpowiednio do obszarów ryzyka podatkowego obrót paliwami i podatnicy uśpieni, to w obszarach ryzyka podatkowego kasy fiskalne oraz handel samochodami osobowymi skontrolowano zaledwie 1,3% podatników zakwalifikowanych do każdego z tych obszarów. Urzędy skarbowe koncentrowały bowiem czynności kontrolne na tych obszarach, w których wcześniej wykrywano liczne przestępstwa i wykroczenia skarbowe na wysokie kwoty. Najwyższy udział kontroli pozytywnych w kontrolach podatkowych ogółem występował w takich obszarach ryzyka, jak: niezarejestrowanie się dla celów podatku od towarów i usług – 77,6%, wpłaty należnego podatku lub zaliczek – 75,6% oraz straty z działalności gospodarczej i handel samochodami osobowymi – nieco powyżej 60,0%. Najniższy – wynoszący 26,5% udział kontroli pozytywnych w kontrolach ogółem występował w obszarze ryzyka podatkowego transakcje wewnątrzspółnotowe.

Cztery z obszarów ryzyka – a mianowicie transakcje wewnątrzspółnotowe, usługi budowlane, obrót paliwami i usługi niematerialne – charakteryzowały się relatywnie wysoką kwotą uszczupień podatkowych. Na te obszary przypadało w 2007 roku aż 61,6% łącznej kwoty uszczupień stwierdzonych w toku kontroli podatkowych dla wszystkich obszarów ryzyka. Należy dodać, że kwoty uszczupień podane w tabeli 38, uwzględniają nie tylko uszczuplenia związane bezpośrednio z danym obszarem, lecz także uszczuplenia ogółem stwierdzone w toku kontroli podjętych i realizowanych w rezultacie zakwalifikowania podatnika do danego obszaru ryzyka. Najwyższa kwota uszczupień na jedną kontrolę pozytywną występowała w dwóch obszarach ryzyka, a mianowicie obrotach paliwami – 59,7 tys. zł oraz podatników uśpionych – 48,1 tys. zł. Była ona natomiast najniższa dla kontroli weryfikujących rzetelność rejestrowania obrotu za pomocą kas fiskalnych i wynosiła średnio na jedną kontrolę pozytywną 1027 zł.

W 2013 roku wyróżniono jedynie pięć obszarów ryzyka. Z ogółu przeprowadzonych wówczas kontroli dla wszystkich obszarów ryzyka 89,4% stanowiły kontrole w trzech obszarach: wykazywanie znacznych przychodów i jednocześnie niskich dochodów lub strat z tytułu działalności gospodarczej oraz dokonywanie odliczeń strat z lat poprzednich; wykazywanie co do zasady znacznych zwrotów podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia; podatnicy lub płatnicy podatku dochodowego niedokonujący wpłat należnego podatku bądź zaliczek za poszczególne miesiące lub kwartały.

Najwyższą skutecznością charakteryzowały się kontrole przeprowadzane w ostatnim z tych obszarów. Udział kontroli pozytywnych w kontrolach ogółem wynosił w nim aż 89,7%. Najniższa skuteczność kontroli występowała w pierw-

szym z tych trzech obszarów. Kontrole pozytywne stanowiły jedynie połowę wszystkich kontroli podatkowych w nim przeprowadzonych. W toku kontroli w obszarze znacznych zwrotów podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia stwierdzono uszczuplenia stanowiące aż 62,7% kwoty wszystkich uszczupleń wykrytych dzięki kontrolom przeprowadzonym we wszystkich obszarach ryzyka. W tym obszarze najwyższa była również kwota uszczuplenia na jedną kontrolę pozytywną. Kwota ta wynosiła 68,6 tys. zł. Najniższa kwota uszczuplenia na jedną kontrolę pozytywną, w kwocie 11,4 tys. zł, występowała w przypadku kontroli weryfikujących rzetelność wpłat należnego podatku lub zaliczek na podatek dochodowy.

Najczęściej wykrywanymi w 2013 roku nieprawidłowościami w toku kontroli podatkowej były: błędne określanie momentu powstawania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, odliczanie podatku naliczonego wykazanego na fakturach dokumentujących zakup towarów i usług, z tytułu których nie przysługuje prawo do odliczenia, ewidencjonowanie faktur zakupu niemających związku z osiąganym przychodem, ewidencjonowanie w koszty uzyskania przychodów wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodu, niedokonywanie wpłat zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku podatkowego, nieterminowe regulowanie zobowiązań podatkowych oraz niewywiązywanie się z obowiązków płatnika podatku dochodowego.

Wprowadzenie w życie krajowego planu działań administracji podatkowej w 2014 roku skutkowało znacznymi zmianami w zakresie wyróżnionych obszarów ryzyka dla celów kontroli podatkowej. Zadaniem tego planu było ukierunkowanie czynności realizowanych przez administrację podatkową na obszary, w których występują największe nieprawidłowości w zakresie rozliczania i uiszczania podatków. Ich ukierunkowanie na te obszary miało na celu zwiększenie skuteczności i efektywności kontroli podatkowych. Przy zmniejszonej liczbie kontroli podatkowych wymieniony plan zmierzał do skutecznego przeciwdziałania przestępstwom i wykroczeniom skarbowym. Podstawę do wyodrębnienia w tym planie obszarów ryzyka i sektorowych podobszarów ryzyka stanowiły wyniki kontroli podatkowej i kontroli skarbowej z lat poprzedzających. Na podstawie krajowych planów działań sporządzane są plany wojewódzkie. Należy podkreślić, że kontrole podatkowe przeprowadzone w zakresie wskazanych w krajowych planach działań obszarów ryzyka powinny stanowić co najmniej 50% łącznej liczby kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe. Wojewódzkie plany działań administracji podatkowej uwzględniały nie tylko krajowe obszary ryzyka podatkowego, lecz również obszary tego ryzyka specyficzne dla danego województwa (np. dla województwa mazowieckiego – podatnicy wykazujący w deklaracjach wysoki podatek naliczony i jednocześnie deklarujący także sprzedaż opodatkowaną innymi stawkami niż podstawowa, dla

Tabela 39. Liczba zakończonych kontroli podatkowych w podobszarach ryzyka i pozostałych kontroli podatkowych w latach 2015 i 2016

Wyszczególnienie	Wyspecjalizowane urzędy skarbowe				Pozostałe urzędy skarbowe			
	podobszary ryzyka		pozostałe		podobszary ryzyka		pozostałe	
	2015	2016	2015	2016	2015	2016	2015	2016
Liczba zakończonych kontroli	2607	1319	1346	1501	30 038	23 717	14 348	10 836
Liczba zakończonych kontroli losowych	48	24	38	23	667	436	608	344
Liczba zakończonych kontroli nielosowych	2559	1295	1308	1478	29 371	23 281	13 740	10 492

Źródło: *Monitoring realizacji*, 2016, s. 5-6; 2017, s. 4-5.

województwa łódzkiego – szara strefa handlu częściami samochodowymi, dla województwa lubelskiego – podatnicy likwidujący działalność gospodarczą).

Krajowe i wojewódzkie plany działań administracji podatkowej na dany rok zawierają nie tylko opis obszarów ryzyka podatkowego, lecz także wytyczne dotyczące zadań urzędów skarbowych w zakresie kontroli podatkowych. Zadania te są w nich określone dla dwóch kategorii urzędów skarbowych: wyspecjalizowanych urzędów skarbowych i pozostałych urzędów skarbowych. Jak wskazano w krajowym planie działań na 2015 rok, 2% ogółu kontroli podatkowych powinny stanowić kontrole losowe, przy czym połowa z nich powinna dotyczyć podmiotów prowadzących działalność w obszarach ryzyka. W 2016 roku kontrole podatkowe prowadzone przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe koncentrowały się na następujących obszarach ryzyka: podatku od towarów i usług, podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych. Pozostałe urzędy skarbowe realizowały kontrole podatkowe w czterech obszarach: podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od czynności cywilnoprawnych.

Dane o liczbie kontroli podatkowych zakończonych w latach 2015 i 2016 przedstawia tabela 39. Z ogólnej liczby 85 712 kontroli podatkowych zakończonych w tych dwóch latach 92,1% kontroli przeprowadziły pozostałe urzędy skarbowe. Kontrole w podobszarach ryzyka stanowiły odpowiednio 67,5 i 67,0% zakończonych kontroli podatkowych ogółem. Zarówno wyspecjalizowane urzędy skarbowe, jak i pozostałe urzędy skarbowe prowadziły kontrole losowe i nielosowe. Pierwsze stanowiły zaledwie 2,6% ogółu kontroli podatkowych.

Tabela 40. Skuteczność i efektywność kontroli podatkowych prowadzonych przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe (WUS) i pozostałe urzędy skarbowe (PUS) w podobszarach ryzyka w latach 2015 i 2016

Wyszczególnienie	Rok	Kategoria organu	
		wyspecjalizowane urzędy skarbowe	pozostałe urzędy skarbowe
Skuteczność kontroli (%)	2015	56,7	65,6
	2016	58,6	67,8
Efektywność kontroli (zł)	2015	755,7	90,2
	2016	2456,9	128,9

Źródło: *Monitoring realizacji*, 2016, s. 17-29; 2017, s. 19-31.

W tabeli 40 przedstawiono wskaźniki skuteczności i efektywności tych kontroli. Należy dodać, że od 2014 roku wprowadzono nowe mierniki rezultatów kontroli podatkowej uwzględniające minimalne kwoty uszczuplenia. Skuteczność kontroli jest stosunkiem liczby kontroli podatkowych, w toku których stwierdzono uszczuplenia na kwotę przekraczającą 1000 zł, do łącznej liczby kontroli podatkowych w danym obszarze (podobszarze) ryzyka. Wskaźnik ten umożliwia ocenę celowości decyzji o skontrolowaniu danej grupy podmiotów i określonych okresów rozliczeniowych. Przy określaniu tego miernika nie są uwzględniane kontrole losowe. Efektywność kontroli określana jest natomiast wartością uszczupleń podatkowych stwierdzonych w toku kontroli w danym podobszarze ryzyka (z kwotą powyżej 1000 zł) przypadającą na jedną kontrolę podatkową w tym podobszarze. Wskaźnik efektywności kontroli podatkowej można obliczyć dla obszarów ryzyka i dla wszystkich kontroli przeprowadzonych w danym roku. Do tego miernika nie wlicza się również kontroli losowych. Ponadto zarówno dla kontroli w obszarach ryzyka, jak i kontroli niezwiązanych ze zidentyfikowanymi obszarami ryzyka określany jest wynik finansowy będący sumą łącznej wartości uszczupleń ujawnionych na skutek przeprowadzenia kontroli podatkowych, 19% wartości zmniejszenia dochodu/zwiększenia strat ujawnionych na skutek przeprowadzenia kontroli podatkowych oraz łącznej wartości sankcji wymierzonych na skutek przeprowadzenia kontroli podatkowych. Wynik ten przypadający na jedną kontrolę był znacznie wyższy dla kontroli prowadzonych w obszarach ryzyka niż dla pozostałych kontroli. W 2015 roku wynosił on odpowiednio 140,3 tys. zł i 62,9 tys. zł, w 2016 roku natomiast zwiększył się odpowiednio do 247,4 tys. zł i 151,8 tys. zł.

W latach 2015 i 2016 pozostałe urzędy skarbowe charakteryzowały się wyższą skutecznością kontroli podatkowej niż wyspecjalizowane urzędy skarbowe. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że skuteczność ta jest zróżnicowana w województwach. W 2016 roku była ona dla wyspecjalizowanych urzędów skarbowych najwyższa w województwach podlaskim i łódzkim, gdzie wynosiła

odpowiednio 81,8 i 80,0%. W wymienionym roku skuteczność tych kontroli była najniższa w wypadku wyspecjalizowanych urzędów skarbowych województwa kujawsko-pomorskiego, gdzie wynosiła jedynie 24,3%. W województwie tym ponad 75% kontroli podatkowych prowadzonych w podobszarach ryzyka zakończyło się stwierdzeniem uszczupień w kwocie poniżej 1000 zł. W przypadku pozostałych urzędów skarbowych najwyższa skuteczność kontroli podatkowych występowała w województwie zachodniopomorskim (82,4%), a najniższa w województwie lubelskim (57,7%).

W latach 2015 i 2016 kontrole podatkowe prowadzone przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe były bardziej efektywne niż prowadzone przez pozostałe urzędy skarbowe. Urzędy te kontrolują bowiem największe podmioty gospodarcze. Efektywność kontroli podatkowych prowadzonych zarówno przez wyspecjalizowane, jak i przez pozostałe urzędy skarbowe jest silnie zróżnicowana w województwach. W 2016 roku w wypadku wyspecjalizowanych urzędów skarbowych była ona najwyższa w województwie łódzkim (wskaźnik efektywności wynosił 10 615 zł), a najniższa w województwie kujawsko-pomorskim (wskaźnik efektywności wyniósł jedynie 73,2 zł). Natomiast w wypadku pozostałych urzędów skarbowych efektywność kontroli podatkowych była najwyższa w województwie warmińsko-mazurskim (wskaźnik efektywności wynosił 482,9 zł) i najniższa w województwie lubelskim (wskaźnik efektywności wyniósł jedynie 31,8 zł).

Znacznym zróżnicowaniem cechowały się częstotliwość i wyniki kontroli podatkowej według poszczególnych obszarów ryzyka. Na podstawie danych tabeli 41 można stwierdzić, że podobszarami ryzyka, w których przeprowadzono najwięcej kontroli, były produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane. W latach 2015 i 2016 w tych podobszarach zrealizowano odpowiednio 31,3 i 30,2% kontroli podatkowych ogółem. Najwyższa kwota uszczupień została stwierdzona w podobszarze handel hurtowy pozostały. W latach 2015 i 2016 na ten podobszar ryzyka oraz dwa inne podobszary – działalność agentów sprzedaży i handel elektroniką – przypadało odpowiednio 43,5 i 58,9% kwoty uszczupień ogółem w związku z kontrolami podatkowymi przeprowadzanymi w obszarach ryzyka.

Z nielosowych kontroli podatkowych przeprowadzanych w podobszarach ryzyka największą skutecznością cechowały się – w wypadku wyspecjalizowanych urzędów skarbowych – kontrole w podobszarach: doradztwo i inne usługi materialne oraz handel hurtowy pozostały. W 2016 roku wskaźniki skuteczności dla tych dwóch podobszarów wynosiły 70,1%. Dla pozostałych urzędów skarbowych wskaźnik skuteczności był najwyższy dla kontroli podatkowych w podobszarze ryzyka – produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane, dla których wskaźnik ten wyniósł 82,5%. W wypadku wyspecjalizowanych urzędów skarbowych najwyższą efektywnością cechowały się kontrole podatkowe

Tabela 41. Liczba i ustalenia kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe w podobszarach ryzyka w latach 2015 i 2016

Podobszar ryzyka	2015			2016		
	liczba kontroli	kwota uszczuplenia (tys. zł)	udział w kwocie uszczupień ogółem (%)	liczba kontroli	kwota uszczuplenia (tys. zł)	udział w kwocie uszczupień ogółem (%)
Handel hurtowy pozostały (WUS i PUS)*	3442	893 806	19,52	2915	1 755 336	28,34
Działalność agentów sprzedaży (WUS i PUS)	886	212 355	4,64	705	1 020 792	16,48
Handel elektroniką (WUS)	962	886 242	19,36	141	874 297	14,12
Produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane (WUS i PUS)	10 214	696 117	15,20	7553	568 907	9,18
Handel produktami spożywczymi i tytoniem (PUS)	–	–	–	2404	479 449	7,74
Paliwa (WUS)	1086	367 878	8,03	137	453 491	7,32
Doradztwo i inne usługi niematerialne (WUS i PUS)	2562	283 708	6,20	1659	239 249	3,86
Nieruchomości (WUS i PUS)	1721	333 695	7,29	1245	194 300	3,14
Produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi (PUS)	1459	316 118	6,90	974	167 975	2,71
Motoryzacja (PUS)	3184	239 030	5,22	2151	155 156	2,50
Transport i logistyka (PUS)	4200	145 334	3,17	3007	144 311	2,33
E-handel i usługi informatyczne (PUS)	1945	126 863	2,77	1173	79 510	1,28
Usługi finansowe i ubezpieczeniowe (WUS/PUS)	–	–	–	455	50 423	0,82
Opieka zdrowotna (PUS)	–	–	–	517	10 713	0,17
Recykling (WUS i PUS)	984	77 507	1,69	–	–	–
Razem podobszary ryzyka	32 645	4 578 653	100,00	25 036	6 193 909	100,00

* WUS – wyspecjalizowane urzędy skarbowe, PUS – pozostałe urzędy skarbowe.

Źródło: *Monitoring realizacji*, 2016, s. 8-9; 2017, s. 8-9.

Tabela 42. Skuteczność (pozytywność) i efektywność losowych i nielosowych kontroli podatkowych prowadzonych przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe według podobszarów ryzyka w 2016 roku

Podobszar ryzyka	Skuteczność		Efektywność	
	kontrole losowe (%)	kontrole nielosowe (%)	kontrole losowe (zł)	kontrole nielosowe (zł)
Doradztwo i inne usługi niematerialne	16,7	70,1	0,0	667,8
Działalność agentów sprzedaży	0,0	64,0	0,0	11 801,5
Handel elektroniką	0,0	65,0	0,0	6245,0
Handel hurtowy pozostały	33,3	70,1	23,9	2465,0
Nieruchomości	0,0	45,2	0,0	419,9
Paliwa	66,7	50,0	3698,4	3301,5
Produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane	0,0	62,1	0,0	244,9
Usługi finansowe i ubezpieczeniowe	0,0	69,2	0,0	559,5
Ogółem	20,8	63,5	468,3	2456,6

Źródło: *Monitoring realizacji*, 2016, s. 55 i 70.

w podobszarze – działalność agentów sprzedaży. Wskaźnik tej efektywności wynosił w 2016 roku – 11 801 zł. Pozostałe urzędy skarbowe przeprowadzały najbardziej efektywne kontrole podatkowe również w tym podobszarze. Wskaźnik efektywności dla tych urzędów był jednak znacznie niższy i wynosił zaledwie 679,7 zł.

W wypadku kontroli losowych zamiast wskaźnika skuteczności stosuje się wskaźnik pozytywności. W ich wypadku za pozytywne uznaje się przy tym wszystkie kontrole, w toku których stwierdzono uszczuplenie zobowiązań podatkowych, niezależnie od kwoty tego uszczuplenia. W praktyce wskaźnik ten odpowiada wskaźnikowi skuteczności, nie pomija się w nim jednak kontroli podatkowych, w toku których stwierdzono uszczuplenia w kwocie nieprzekraczającej 1000 zł. W 2016 roku dla wyspecjalizowanych urzędów skarbowych wskaźnik ten wyniósł 20,8% i był najwyższy dla kontroli podatkowych w podobszarze ryzyka podatkowego – paliwa (tab. 42). Dla pozostałych urzędów skarbowych wskaźnik ten był najwyższy – wynosił 100% dla kontroli podatkowych prowadzonych w podobszarze ryzyka produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi. Dla tych urzędów wskaźnik pozytywności wyniósł średnio 39,9% (tab. 43). Kontrole losowe prowadzone zarówno przez wyspecjalizowane, jak i pozostałe urzędy skarbowe na ogół cechują się znacznie niższą skutecznością (pozytywnością) i efektywnością niż kontrole nielosowe. Wynika to z porów-

Tabela 43. Skuteczność (pozytywność) i efektywność losowych i nielosowych kontroli podatkowych prowadzonych przez pozostałe urzędy skarbowe według podobszarów ryzyka w 2016 roku

Podobszar ryzyka	Skuteczność		Efektywność	
	kontrole losowe (%)	kontrole nielosowe (%)	kontrole losowe (zł)	kontrole nielosowe (zł)
Doradztwo i inne usługi niematerialne	34,9	79,1	6,0	107,7
Działalność agentów sprzedaży	54,5	71,7	51,3	679,7
E-handel i usługi informatyczne	27,3	72,8	0,7	69,1
Handel hurtowy pozostały	34,1	68,0	0,8	284,3
Handel produktami spożywczymi i tytoniem	27,6	75,6	1,0	204,3
Motoryzacja	55,7	74,5	1,3	74,2
Nieruchomości	27,3	61,4	0,1	135,0
Opieka zdrowotna	25,0	80,6	0,8	21,0
Produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi	100,0	74,1	0,2	172,8
Produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane	43,7	82,5	5,4	69,7
Transport i logistyka	39,0	74,3	1,2	48,6
Usługi finansowe i ubezpieczeniowe	46,2	81,3	0,3	71,3
Ogółem	39,9	76,1	5,0	128,8

Źródło: *Monitoring realizacji*, 2016, s. 58 i 72.

niania danych zawartych w tabelach 42 i 43. W 2016 roku spośród wszystkich obszarów ryzyka wyjątek stanowiły kontrole podatkowe prowadzone przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe w podobszarze ryzyka paliwa, dla których zarówno skuteczność, jak i efektywność kontroli losowych była wyższa niż kontroli nielosowych. W wypadku pozostałych urzędów skarbowych wyjątek stanowią kontrole w podobszarze produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi. W kontrolach prowadzonych w tym podobszarze skuteczność była wyższa dla kontroli losowych niż dla kontroli nielosowych. Nie zawsze zatem skuteczność i efektywność nielosowych kontroli podatkowych jest wyższa od pozytywności i efektywności losowych kontroli podatkowych.

Systematycznie malejąca w latach 2005-2016 liczba kontroli podatkowych i skarbowych nie skutkowała zmniejszeniem skuteczności czynności kontrolnych. Skuteczność ta mierzona z wykorzystaniem licznych wskaźników, w tym w szczególności określana jako udział kontroli pozytywnych w kontrolach ogółem, wzrosła zarówno dla kontroli skarbowych, jak i podatkowych. Jest ona

znacznie zróżnicowana w zależności od form kontroli, obszarów ryzyka, województw i kategorii podatników czy kategorii organów prowadzących kontrolę wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Przeprowadzenie analiz skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych utrudniają braki danych i brak pełnej porównywalności tych danych za poszczególne okresy. Ograniczenia te są związane nie tylko z ciągłymi zmianami regulacji prawnych, metod agregacji danych, ale także ze zmianami układu przygotowywanych czy publikowanych sprawozdań. W odniesieniu do analiz kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w poszczególnych obszarach ryzyka niska porównywalność wyników jest następstwem prawie corocznego redefiniowania tych obszarów. Należy podkreślić, że po zastąpieniu krajowego planu dyscypliny podatkowej krajowym planem działań administracji podatkowej od 2015 roku zwiększył się znacząco zakres i jakość dostępnych danych. Wprowadzenie nowych mierników skuteczności czynności kontrolnych i nowej formy prezentacji danych znacznie skomplikowało porównanie wyników prowadzonych kontroli przed 2014 rokiem i po nim.

ZAKOŃCZENIE

Kontrola wywiązywania się z obowiązków podatkowych odgrywa kluczową rolę jako instrument polityki fiskalnej państwa. Służy bowiem zapewnianiu dyscypliny podatkowej, a przez to wpływa na wysokość dochodów publicznych dostarczających środków niezbędnych do świadczenia przez państwo usług publicznych. Pozostałe instrumenty, stosowane w ostatnich latach coraz częściej przez administracje podatkowe państw OECD i Unii Europejskiej w celu zwiększenia stopnia wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych zarówno w formie sankcji podatkowych, jak i środków kooperatywnej dyscypliny podatkowej, mogą pełnić w omawianym zakresie jedynie funkcję uzupełniającą. Z tego między innymi względu problematyka kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych jest podejmowana w literaturze ekonomicznej i dostarcza inspiracji do formułowania licznych teorii i modeli. Teorie te stale ewoluują. Żadna bowiem z nich nie pozwoliła dotychczas na skonstruowanie optymalnego modelu tej kontroli. Ponadto żadna z nich nie wyjaśnia w pełni zjawiska swoistej „nadgorliwości” podatników w wypełnianiu obowiązków podatkowych występującej w większości państw. Na zjawisko to już w latach siedemdziesiątych XX wieku zwrócili uwagę amerykańscy ekonomiści, podważając niektóre założenia modelu oporu podatkowego. W klasycznej postaci tego modelu dyscyplina podatkowa jest bowiem wyjaśniana przede wszystkim takimi zmiennymi, jak sankcje podatkowe i prawdopodobieństwo przeprowadzenia kontroli. Skoro corocznie tylko niewielki odsetek populacji podatników podlega czynnościom kontrolnym (na przykład w Stanach Zjednoczonych w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX wieku – około 4%, obecnie – około 1%) (Smith i in., 2016, s. 1121), to dlaczego przy tak małym prawdopodobieństwie przeprowadzenia kontroli wywiązywanie się z obowiązków podatkowych jest aż tak powszechne?

Jak wskazano w niniejszej publikacji, dyscyplina podatkowa jest zjawiskiem złożonym i nie do końca poznanym. Wpływają na nią czynniki ekonomiczne, społeczne, instytucjonalne oraz o charakterze indywidualnym. Jest ona rezultatem oddziaływania takich zmiennych, jak mentalność, moralność podatkowa jednostki i społeczeństw, percepcja sprawiedliwości społecznej, a także czynników demograficznych, ideologicznych czy też psychologicznych. Ich wpływ na dyscyplinę podatkową jest przy tym zróżnicowany w zależności od kategorii podatników. Z tego względu badanie uwarunkowań tej dyscypliny wymaga interdyscyplinarnego podejścia uwzględniającego dorobek nie tylko ekonomii i nauk matematycznych, lecz także socjologii, psychologii czy nawet neurologii.

O ile z badań naukowych wynika, że częstotliwość kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych nie wywiera decydującego wpływu na zachowania podatników, o tyle jej skuteczność może odgrywać pewną rolę jako czynnik zwiększający dyscyplinę podatkową. Kontrola podatkowa pełni bowiem również funkcję prewencyjną. Wskazują na to niektórzy autorzy, podkreślając, że funkcja prewencyjna kontroli podatkowej jest realizowana w następstwie zwiększenia częstotliwości wykrywania w jej toku wykroczeń i przestępstw skarbowych oraz podawania informacji o ich wykryciu do publicznej wiadomości, a jej prewencyjne znaczenie wzrasta wraz ze wzrostem skuteczności kontroli (Kreiner, 2011, s. 13). Należy jednocześnie wskazać, że skuteczność ta, podobnie jak dyscyplina podatkowa, zależy od zróżnicowanych czynników. Uwarunkowana jest ona nie tylko procedurami przeprowadzania kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, organizacją organów ją przeprowadzających i kompetencjami pracowników administracji podatkowej, lecz także stosowanymi metodami typowania podatników do kontroli, gromadzenia danych o tych podatnikach i monitorowania ich zachowań. Na częstotliwość wykrywania wykroczeń i przestępstw skarbowych wpływa jednak nie tylko skuteczność kontroli, lecz również stopień rozpowszechnienia w populacji podatników zjawiska uchylania się od opodatkowania.

Na podstawie badań przeprowadzonych w niniejszej monografii można zauważyć, że w ostatnim okresie zarówno w Polsce, jak i w pozostałych państwach członkowskich Unii Europejskiej nastąpił wzrost skali zjawiska uchylania się od opodatkowania, pomimo podejmowania licznych działań mających na celu przeciwdziałanie temu zjawisku. Największy ubytek dochodów publicznych powodują oszustwa w podatku od wartości dodanej, w tym oszustwa karuzelowe polegające na wyłudzeniach zwrotów tego podatku przez prowadzące działalność krajowe i międzynarodowe grupy przestępcze. Na duże rozpowszechnienie oszustw w tym podatku już w latach dziewięćdziesiątych XX wieku zwróciła uwagę między innymi brytyjska administracja podatkowa, natomiast w Polsce skala tego problemu została dostrzeżona stosunkowo niedawno. W następstwie,

w Polsce w ostatnim dziesięcioleciu luka podatkowa w podatku od towarów i usług wzrosła z 1% do 2,5% PKB, przyczyniając się do znacznego spadku wskaźników efektywności tego podatku. W 2016 roku Polska znalazła się w grupie państw o najniższym wskaźniku efektywności podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej (ze wskaźnikiem jedynie nieznacznie wyższym niż Grecja, Włochy czy Hiszpania).

Przeprowadzona analiza porównawcza środków stosowanych przez niektóre państwa Unii Europejskiej i OECD w celu przeciwdziałania zjawisku uchylania się od opodatkowania pozwala sformułować wniosek, że występują pewne podobieństwa w zakresie ich konstrukcji. Zbliżone są w szczególności ogólne zasady przeprowadzania kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych oraz prawa i obowiązki kontrolowanych podmiotów czy też prawa i obowiązki organów przeprowadzających kontrolę. Ponadto w odniesieniu do tej kontroli obowiązują regulacje wspólnotowe w zakresie współpracy przy ich przeprowadzaniu, w sytuacji gdy taka współpraca może prowadzić do zwiększenia skuteczności czynności kontrolnych. Niewielka częstotliwość kontroli jednoczesnych, czyli prowadzonych przez więcej niż jedno państwo członkowskie (w tym w szczególności współprowadzonych przez polską administrację podatkową), powoduje, że nie mogą one obecnie być skutecznym instrumentem przeciwdziałania zjawisku uchylania się od opodatkowania. W państwach Unii Europejskiej przestępstwa i wykroczenia skarbowe są powszechnie zagrożone karą grzywny oraz karą pozbawienia wolności. Ich rodzaj i wymiar jest jednak znacznie zróżnicowany w tych państwach. W niektórych z nich w wypadku przestępstw skarbowych popełnionych na dużą skalę przewidziana jest kara pozbawienia wolności nawet do 12 lat.

W latach 1991-2017 (do końca lutego 2017 roku) istniały w Polsce dwie formy kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych: kontrola skarbowa i kontrola podatkowa. Ponadto wspomagającą rolę w stosunku do kontroli skarbowej pełnił w tym okresie wywiad skarbowy, wykonujący czynności operacyjno-rozpoznawcze. Zarówno kontrola skarbowa, jak i wywiad skarbowy nie były pozbawione pewnych słabości. W szczególności negatywnie ocenić należy dualizm instytucji kontroli, niejasne zdefiniowanie kontroli skarbowej i zbyt szeroki jej zakres przedmiotowy, przy zbyt wąskich uprawnieniach organów tej kontroli, a jednocześnie zbyt szerokich kompetencjach samego wywiadu skarbowego. Negatywnie należy ocenić także ciągłe zmiany przepisów prawnych dotyczących kontroli skarbowej i kontroli podatkowej. Kontrowersje wzbudza także, w szczególności wśród praktyków gospodarczych, reforma administracji skarbowej przeprowadzona 1 marca 2017 roku zakładająca między innymi powołanie Krajowej Administracji Skarbowej. Chociaż jej przeprowadzenie było motywowane dążeniem do ulepszenia struktur polskiej instytucji kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, w zreformowanej administracji

skarbowej utrzymany został dualizm organów kontrolnych i niejasno rozdzielono kompetencje kontrolne urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych.

W monografii podkreślono, że istotne zmiany nastąpiły w rezultacie przyjęcia Polski do Unii Europejskiej. W wyniku tej akcesji administracja podatkowa wdrożyła strategię zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Jej priorytetowym celem jest podniesienie dyscypliny podatkowej zarówno poprzez zwiększanie skuteczności przeprowadzanych kontroli podatkowych, jak i poprzez promocję rzetelnego wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych. W praktyce na świecie obowiązują dwa modele zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej: model rekomendowany przez OECD i model rekomendowany przez Unię Europejską. Różnice pomiędzy tymi modelami dotyczą w szczególności kolejności etapów zarządzania ryzykiem. W obydwu modelach kluczową rolę odgrywają jednak takie czynności, jak: identyfikacja ryzyka podatkowego, jego analiza, priorytetyzacja, wdrożenie działań i ich ocena oraz monitoring ryzyka.

Strategia zarządzania ryzykiem zewnętrznym i zidentyfikowane w jej ramach obszary ryzyka stały się ważnym instrumentem typowania podmiotów do kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Wykorzystując założenia strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, zidentyfikowano w Polsce już w 2005 roku cztery krajowe obszary ryzyka odnoszące się do kontroli skarbowej i siedem obszarów dla celów kontroli podatkowej. Zdefiniowane zostały one stosunkowo szeroko i odnosiły się do konkretnych podatków, kategorii nieprawidłowości w deklarowaniu i regulowaniu zobowiązań podatkowych czy też dziedzin prowadzenia działalności gospodarczej. W kolejnych latach obszary ryzyka podlegały zmianom. W wypadku kontroli skarbowych były one doprecyzowywane bądź uzupełniane w związku z identyfikowaniem nowych kategorii nieprawidłowości. W odniesieniu do kontroli podatkowej istotne zmiany wprowadziło zastąpienie w 2014 roku krajowego planu dyscypliny podatkowej krajowym planem działań administracji podatkowej. Krajowe obszary ryzyka odniesiono od tego roku bezpośrednio wyłącznie do najistotniejszych kategorii podatków, jednocześnie w ramach tych obszarów wskazano podobszary dotyczące określonych dziedzin działalności, w wypadku których najczęściej występują nieprawidłowości w deklarowaniu i wpłacaniu zobowiązań podatkowych. Dokonano podziału obszarów ryzyka na występujące w wypadku wyspecjalizowanych urzędów skarbowych i pozostałych urzędów skarbowych, przypisując poszczególnym obszarom kategorię ważności, w zależności od częstotliwości materializowania się ryzyka podatkowego w tych obszarach.

Z przeprowadzonego badania wynika, że podstawowe obszary ryzyka zidentyfikowane dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych są podobne w państwach Unii Europejskiej. We wszystkich tych państwach jednym z podstawowych obszarów ryzyka jest podatek od wartości dodanej, co wynika

ze znacznego rozpowszechnienia w tym podatku zjawiska uchylania się od opodatkowania. W obszarze podatku od wartości dodanej na ogół wyodrębniane są przy tym takie podobszary ryzyka podatkowego, jak: rejestracja dla celów tego podatku, transakcje wewnątrzspółnotowe czy też zwroty podatku od wartości dodanej. W niektórych państwach wyodrębniane są branżowe obszary ryzyka podatkowego. Często do branż o wysokim ryzyku podatkowym są zaliczane usługi budowlane czy też przemysł motoryzacyjny. W warunkach postępującej globalizacji i integracji ryzyko podatkowe staje się coraz bardziej uniwersalne i występuje prawie we wszystkich państwach na świecie w zbliżonej postaci.

Na podstawie analiz porównawczych jednego ze wskaźników skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych, czyli stosunku kwoty uszczupień stwierdzonych w toku tych kontroli do dochodów podatkowych, można zauważyć, że jest on najwyższy w takich państwach, jak Włochy, Hiszpania, Cypr, Słowacja czy Rumunia. W Polsce wskaźnik ten był w ostatnich latach jednym z najniższych w Unii Europejskiej, co należy uznać za zjawisko niepokojące.

Przedstawione w monografii wyniki badań potwierdziły postawioną we wstępie hipotezę zarówno w odniesieniu do kontroli skarbowej, jak i podatkowej. Należy przy tym zauważyć, że w analizowanym okresie cele tych dwóch kategorii kontroli określone zostały w sposób odmienny, co utrudnia jednoznaczną ewaluację skuteczności ich realizacji z wykorzystaniem zbliżonych mierników. Cele kontroli skarbowej były zdefiniowane znacznie szerzej niż cele kontroli podatkowej. Pierwsza z nich miała za zadanie ochronę interesów Skarbu Państwa oraz zapewnianie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych. Celem kontroli podatkowej było natomiast wyłącznie sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Zdefiniowany przez ustawodawcę cel kontroli skarbowej wzbudzał często wątpliwości interpretacyjne. W opinii niektórych autorów obejmował nie tylko weryfikację przestrzegania obowiązków podatkowych, lecz także przeciwdziałanie powstawaniu zaległości podatkowych. Przyjęcie takiej definicji oznacza, że pełna ocena tej skuteczności wymagałaby uwzględnienia stopnia, w jakim zostały wyegzekwowane dodatkowe dochody podatkowe będące rezultatem stwierdzenia nieprawidłowości. Możliwość tej oceny jest jednak ograniczona dostępnością danych. Z informacji prezentowanych w sprawozdaniach NIK wynika jedynie, że stosunek kwot wpłaconych do budżetu państwa w związku z przeprowadzoną pozytywną kontrolą skarbową do kwot wynikających z decyzji i korekt deklaracji podatkowych był dość niski i nie przekraczał kilku procent. Było to skutkiem braku majątku, z którego mogła być prowadzona egzekucja, oraz źródeł dochodów podmiotów, dla których stwierdzono nierzetelne wywiązywanie się z obowiązków podatkowych (*Działania organów kontroli skarbowej*, 2017, s. 65). W wypadku obydwu kategorii kontroli bardzo trudnym

zadaniem jest dokonanie oceny realizacji funkcji prewencyjnej. Funkcja ta jest realizowana między innymi wraz z funkcją informacyjną w ramach opisywanej strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym. Strategia ta pozwala na identyfikację nowych obszarów ryzyka na podstawie wyników wcześniejszych kontroli i informowanie podatników o zidentyfikowanych obszarach i rezultatach kontroli. Szeroko zdefiniowane obszary ryzyka i informacja o tych obszarach mogą wpływać jedynie nieznacznie na decyzje podejmowane przez podatników, podobnie jak informacja o wysokości wskaźnika pokrycia kontrolą.

W Polsce w latach 2005-2016 stale rosła skuteczność zarówno kontroli skarbowej, jak i podatkowej, przy czym jej wzrost następował pomimo znaczącego zmniejszenia częstotliwości czynności kontrolnych. Systematycznie malała zarówno liczba postępowań kontrolnych służących weryfikacji wywiązywania się z obowiązków podatkowych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej, jak i kontroli podatkowych. W związku z tym wskaźnik pokrycia podatników kontrolą obniżył się z prawie 6% w 2005 roku do 1% w 2016 roku. Nie odbiega on jednak obecnie w Polsce znacząco od analogicznego wskaźnika w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz w Stanach Zjednoczonych.

Kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych stanowiły w analizowanym okresie prawie 70% kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej. Systematycznie rósł udział postępowań kontrolnych zakończonych decyzją urzędu kontroli skarbowej w kontrolach skarbowych ogółem, przy jednoczesnym spadku udziału kontroli, w wyniku których podatnicy składali poprawne deklaracje podatkowych. Tendencją wzrostową charakteryzował się także ważny wskaźnik skuteczności kontroli, którym jest udział kontroli pozytywnych w kontrolach skarbowych ogółem. Wielokrotnie wzrosły wówczas kwoty uszczupień stwierdzanych w toku kontroli skarbowych weryfikujących wywiązywanie się z obowiązków podatkowych. Odnotowano także znaczny wzrost takich mierników skuteczności kontroli skarbowych, jak liczba zakończonych postępowań kontrolnych na 1000 kontrolerów czy też kwota udaremnionych zwrotów podatku od towarów i usług. W 2016 roku w kontrolach skarbowych weryfikujących wywiązywanie się z obowiązków podatkowych aż 90% kwoty uszczupień przypadało na podatek od towarów i usług, podczas gdy w 2006 roku – jedynie nieco powyżej 30%.

Badanie wskazuje także na znaczny wzrost skuteczności kontroli podatkowej mierzonej udziałem kontroli pozytywnych w kontrolach ogółem przeprowadzonych przez urzędy skarbowe. W 2016 roku w nieco ponad 80% przeprowadzonych kontroli wykryto nieprawidłowości w zakresie deklarowania i regulowania zobowiązań podatkowych. Wynik ten to rezultat oddziaływania wielu czynników, w tym z jednej strony zwiększonej trafności typowania podmiotów do kontroli podatkowej, a z drugiej wzrostu częstotliwości naruszania prawa podatkowego przez podatników i płatników. Należy podkreślić, że udział kontroli pozytywnych

w kontrolach ogółem wzrósł zarówno w wypadku kontroli właściwych, jak i doraźnych prowadzonych przez urzędy skarbowe. Biorąc pod uwagę znaczącą skalę oszustw w podatku od towarów i usług, za niepokojącą należy uznać relatywnie niską skuteczność kontroli doraźnych, których celem było sprawdzenie zasadności zwrotu tego podatku. Kontrole doraźne, w toku których zwrot podatku od towarów i usług uznano w części lub całości za niezasadny, stanowiły około 20% ogółu przeprowadzanych kontroli w tym obszarze. Dwukrotnie wyższą skutecznością cechowały się natomiast prowadzone w tym obszarze ryzyka podatkowego kontrole właściwe, co może świadczyć o dużej roli wcześniejszego starannego zaplanowania działań kontrolnych dla skutecznego zwalczania wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług. W analizowanych latach wzrosła prawie dwudziestosiedmiokrotnie kwota uszczupień podatkowych stwierdzanych w toku kontroli podatkowych. W 2016 roku około 93% kwoty uszczupień przypadało na kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych w podatku od towarów i usług. W badanych latach rosła liczba kontroli podatkowych, w toku których wykrywano uchybienia w zakresie deklarowania i rzetelnego regulowania zobowiązań podatkowych, a malała liczba kontroli, w wyniku których stwierdzano popełnienie przestępstw i wykroczeń skarbowych. Skuteczność kontroli podatkowej w ujawnianiu przestępstw i wykroczeń skarbowych była zróżnicowana według kontrolowanych grup podatników. Była ona najwyższa w wypadku podmiotów niezgłoszonych do opodatkowania, gdyż kontrola podatkowa jest podejmowana w odniesieniu do tych podmiotów w związku z podejrzeniem popełnienia przez podatnika czynu zabronionego uregulowanego na gruncie art. 54 § kodeksu karnego skarbowego, czyli uchylania się od opodatkowania poprzez nieujawnianie właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania bądź nieskładanie deklaracji podatkowych.

W monografii, z powodu braku odpowiednich danych, przeprowadzono porównanie wyników kontroli prowadzonych w obszarach ryzyka i pozostałych kontroli wyłącznie dla kontroli podatkowych. Z porównania tego wynika, że w rozpatrywanych latach systematycznie wzrastał odsetek kontroli, dla których podstawę selekcji stanowiły zidentyfikowane obszary ryzyka. W 2016 roku tę metodę selekcji zastosowano w wypadku nieco powyżej połowy przeprowadzonych kontroli podatkowych. Należy podkreślić, że kwota uszczuplenia na jedną kontrolę pozytywną była wyższa dla kontroli prowadzonych w obszarach ryzyka niż dla pozostałych kontroli. Z kolei pozostałe kontrole podatkowe okazały się nieco bardziej skuteczne niż kontrole prowadzone w obszarach ryzyka podatkowego. Wyniki kontroli podatkowych prowadzonych w obszarach ryzyka znacznie różniły się w zależności od kategorii urzędów skarbowych oraz od województwa i obszaru ryzyka podatkowego. Najwyższą skutecznością charakteryzowały się kontrole prowadzone przez pozostałe urzędy skarbowe. Z kolei najbardziej efektywne, a więc o najwyższej kwocie uszczupień podatkowych na

jedną kontrolę, były kontrole podatkowe prowadzone przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe, gdyż urzędy te przeprowadzają kontrole dużych podmiotów gospodarczych. Najwyższą skuteczność odnotowano w województwach podlaskim i łódzkim, najwyższą efektywność z kolei w województwie łódzkim. Spośród obszarów ryzyka najwyższą skutecznością i efektywnością cechowały się kontrole podatkowe przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie doradztwa i innych usług niematerialnych, obrotu paliwami, a także kontrole działalności prowadzonej przez agentów sprzedaży.

BIBLIOGRAFIA

Publikacje

- Adamiak, B., Borkowski, J., Mastalski, R. i Zubrzycki, J. (2014). *Ordynacja podatkowa*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Adimassu, N. A. i Jerene, W. (2016). Determinants of voluntary tax compliance behavior in self-assessment system: Evidence from SNNPRS, Ethiopia. *International Journal of Science and Research*, 5(11), 967-973. doi: 10.21275/ART20163576
- Advanced analytics for better tax administration. Putting data to work.* (2016). Paris: OECD. doi: 10.1787/9789264256453-en
- Ajzen, I. i Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behaviour*. Englewood Cliffs N. J.: Prentice Hall.
- Alink, M. i Kommer, V. van. (2011). *Handbook on tax administration*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Allingham, M. G. i Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1, 323-338. doi: 0.1016/0047-2727(72)90010-2
- Alm, J. i Jacobson, S. (2007). Using laboratory experiments in public economics. *National Tax Journal*, LX(1), 129-152. doi: 10.17310/ntj.2007.1.07
- Alm, J., Sanchez, I. i Juan, A. de. (1995). Economic and non-economic factors in tax compliance. *KYKLOS International Review for Social Sciences*, 48(1), 3-18. doi: 10.1111/j.1467-6435.1995.tb02312
- Antonów, D. (2013). Kontrola podatkowa w procesie stosowania prawa podatkowego. W: P. Malinowski, T. Nowak i A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki*, (s. 19-33). Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Artavanis, N., Morse, A. i Tsoutsoura, M. (2015). *Tax evasion across industries: Soft credit evidence from Greece*. Cambridge: National Bureau of Economic Research. doi: 10.3386/w21552
- Ayres, I. i Braithwaite, J. (1992). *Responsive regulation: Transcending the deregulation debate*. Oxford: Oxford University Press.
- Babiarz, S., Dauter, B., Gruszczyński, B., Hauser, R., Kabat, A. i Niezgódka-Medek, M. (2004). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Baczyński, A. (2001). *Kontrola skarbowa i kontrola podatkowa: Komentarz*. Warszawa: Difin.
- Bakker, A. i Kloosterhof, S. (2010). *Tax risk management. From risk to opportunity*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Bartosiewicz, A. i Kubacki, R. (2008). *Leksykon Ordynacji podatkowej*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Unimex.
- Bătrâncea, L.-M., Nichita, R.-A. i Bătrâncea, I. (2012). Understanding determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 12/1(15), 201-210.

- Bauer, J. i Gross, J. (2011). Difficulties detecting fraud? The use of Benford's law on regression tables. *Jahresbücher für Nationalökonomie und Statistik*, 231(5-6), 733-748. doi: 10.1515/jbnst-2011-5-611
- Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76, 169-217. doi: 10.1086/259394
- Beldzikowski, R. (2011). *Kontrola skarbowa. Uprawnienia, struktura, skuteczność*. Warszawa: Difin.
- Bernal, A. (2008). *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*. Warszawa: Difin.
- Bernat, R. (2014). Charakter prawny kontroli skarbowej i podatkowej prowadzonej u przedsiębiorcy. *Rocznik Towarzystwa Naukowego Płockiego*, 6, 287-304.
- Bhandari, M. (Ed.) (2017). *Philosophical foundations of tax law*. Oxford: Oxford University Press.
- Blicharz, R. (2013). *Kontrola przedsiębiorcy*. Warszawa: CeDeWu.
- Bloomquist, K. M. (2006). An overview of some recent IRS research on taxpayer compliance behaviour. W: M. McKerchar i M. Walpole (Eds.), *Further global challenges in tax administration*, (s. 159-174). Birmingham: Fiscal Publications.
- Bouvier, M. (2010). *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*. Paris: LGDJ.
- Bouvier, M., Escclasan, M.-Ch. i Lassale, J.-P. (2010). *Finances publiques*. Paris: LGDJ Lextenso éditions.
- Bożek, M., Czuryk, M., Karpiuk, M. i Kostrubiec, J. (2014). *Śluzby specjalne w strukturze władz publicznych. Zagadnienia ustrojowe*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Bradley, J. R. i Farnsworth, D. L. (2009). What is Benford's law? *Teaching Statistics*, 31(1), 2-6. doi: 10.1111/j.1467-9639.2009.00347.x
- Braithwaite, V. (2003). A new approach to tax compliance. W: V. Braithwaite (Ed.), *Taxing democracy*, (s. 1-11). Aldershot: Ashgate Publishing Ltd.
- Bronżewska, K. (2016). *Cooperative compliance. A new approach to managing taxpayer relations*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Brown, R. E. i Mazur, M. J. (2003). IRS's comprehensive approach to compliance measurement. *National Tax Journal*, 56(3), 689-700. doi: 10.17310/ntj.2003.3.15
- Brzeziński, P., Opaliński, B. i Rogalski, M. (2016). *Gromadzenie i udostępnianie danych telekomunikacyjnych*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Brzozowska, K. (2017). Efektywność poboru podatków przez administrację podatkową w Polsce. W: M. Żukowski (red.), *Sektor finansów publicznych a rozwój gospodarczy. Problemy i dylematy*, (s. 49-61). Lublin: Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II.
- Bucholski, R. i Mikos-Sitek, A. (2014). Obowiązki profesjonalnego pełnomocnika przy sporządzaniu odwołania w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych. *Monitor Podatkowy*, 2, 19-24.
- Castellón, González P. i Velásquez, J. D. (2013). Characterization and detection of taxpayers with false invoices using data mining techniques. *Expert Systems with Application*, 40(5), 1427-1436. doi: 10.1016/j.eswa.2012.08.051
- Chau, G. i Leung, P. (2009). A critical review of Fisher Tax Compliance Model: A research synthesis. *Journal of Accounting and Taxation*, July, 34-40.

- Chmaj, M. (2015). *Opinia prawna w przedmiocie zgodności z konstytucją senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy o policji oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3765) oraz uwzględnienia przez przepisy projektu wskazań zawartych w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 lipca 2014 r. (sygn. Akt. K 23/11)*. Warszawa: Biuro Analiz Sejmowych.
- Cho, W. K. T. i Gaines, B. J. (2007). Breaking the (Benford) law: Statistical fraud detection in campaign finance. *Political Science*, 61(3), 218-223. doi: 10.1198/000313007X223496
- Chorvat, T. (2006). Trust and taxation. W: E. McCaffery i J. Slemrod (Eds.), *Behavioral public finance*, (s. 206-232). New York: Russell Sage Foundation.
- Chou, T.-N. (2014). Performance comparison of three data mining models for business tax audit. *International Journal of Scientific Knowledge*, 5(7), 8-15.
- Compliance risk management guide for tax administrations*. (2010). Brussels: European Commission. Fiscalis Risk Management Platform Group.
- Compliance risk management. Managing and improving tax compliance*. (2004). Paris: OECD. Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group. Center For Tax Policy Administration.
- Compliance risk management. Use of Random Audit Programs*. (2004). Paris: OECD. Center For Tax Policy Administration.
- Congdon, W. J., Kling, J. R. i Mullainathan, S. (2011). *Policy and choice. Public finance through the lens of behavioral economics*. Washington, D.C.: Brookings Institution Press.
- Consumption tax trends. VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. (2014). Paris: OECD.
- Co-operative tax compliance. Building better tax control frameworks*. (2016). Paris: OECD.
- Cullis, J., Jones, P. i Lewis, A. (2006). Tax evasion: Artful or artless dodging. W: E. McCaffery i J. Slemrod (Eds.), *Behavioral public finance*, (s. 233-258). New York: Russell Sage Foundation.
- Current list of deliberate tax defaulters*. HM Revenue & Customs. Pobrane 10 kwietnia 2017 roku z <https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd>
- Daily, F. W. (2010). *Surviving and IRS tax audit*. California: NOLO.
- Damaz, M. (2017). Zakres stosowania Jednolitego Pliku Kontrolnego od 1.1.2017 r., *Monitor Podatkowy*, 1, 9-11.
- Dathe, A. (2006). *Umsatzsteuerhinterziehung*. Bremen: CT Saltzwasser-Verlag GmbH & Co. KG.
- Dębski, R. C. (2003). Kierunki zmian ustawy o kontroli skarbowej. *Acta Universitatis Lodziensis, Folia Oeconomica*, 163, 107-116.
- Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries*. (2009). Paris: OECD. Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group. Center For Tax Policy Administration.
- Devos, K. (2014). *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*. Dordrecht: Springer Science. doi:10.1007/978-94-007-7476-6

- Dolata, S. (2013). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Dominik-Ogińska, D. (2013). Zawieszenie kontroli podatkowej na tle orzecznictwa sądów administracyjnych. W: P. Malinowski, T. Nowak i A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki*, (s. 34-45). Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Dudziak, S. (2013). Korekta deklaracji podatkowej a odpowiedzialność karna-skarbowa – uwagi do art. 16a KKS. *Monitor Podatkowy*, 3, 11-15.
- Due, J. F. (1985). Trends in State Sales Tax Audit Selection since 1960. *National Tax Journal*, 38(2), 235-240.
- Działania organów kontroli skarbowej i organów służby celnej w celu ograniczenia szarej strefy w gospodarce. Informacja o wynikach kontroli*. (2017). Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli.
- Dzwonkowski, H. (2016). *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Erard, B. i Ho, Ch. Ch. (2004). Mapping the US tax compliance continuum. *Contributions to Economic Analysis*, 268, 215-218. doi: 10.1016/S0573-8555(04)68808-0
- Etel, L. i inni (2015). *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*. Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- European value study*. (2017). Pobrane 20 lipca 2017 roku z www.europeanvaluesstudy.eu
- Everett, J. O., Henning, Ch. i Nichols, N. (2008). *Contemporary tax practice. Research, planning and strategies*. Chicago: CCH a Wolters Kluwer business.
- Falkinger, J. i Walther, H. (1991). Rewards versus penalties: On a new policy against tax evasion. *Public Finance Review*, 19(1), 67-79. doi: 10.1177/109114219101900104
- Feld, L. P. i Tyran, J.-R. (2002). Tax Evasion and Voting: An Experimental Analysis. *International Review for Social Sciences*, 55(2), 197-221. doi: 10.1111/1467-6435.00183
- Féna-Laguény, E., Mercier, J.-Y. i Plagnet, B. (2007). *Les impôts en France, Traité pratique de la fiscalité*. Paris: Éditions Francis Lefebvre.
- Filipczyk, H. (2013). *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Fiscalis 2020 Programme*. (2015). Brussels: European Commission. Directorate General Taxation and Customs Union.
- Flejterski, S. (2007). *Metodologia finansów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Fochmann, M. i Wolf, N. (2016). *Mental accounting in tax evasion decisions – An experiment on underreporting and overdeducting*. Cologne: University of Cologne.
- Franzoni, L. A. (2000). Tax evasion and tax compliance. W: B. Bouckaert i G. de Geest (Eds.), *Encyclopedia of law and economics*, (s. 52-94). Cheltenham: Edward Elgar.
- Głuchowski, J. (2015). Międzynarodowe unikanie i uchylanie się od opodatkowania a patriotyzm. W: D. J. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*. Warszawa: Krajowa Izba Gospodarcza.
- Głuchowski, J. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Glumińska-Pawlic, J. (2016a). Kontrola podatkowa. W: A. Ziółkowska i A. Gronkiewicz (red.), *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (s. 129-146). Katowice: Uniwersytet Śląski.

- Glumińska-Pawlic, J. (2016b). Kontrola skarbową. W: A. Ziółkowska i A. Gronkiewicz (red.), *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (s. 147-155). Katowice: Uniwersytet Śląski.
- Goldstein, E. (2009). *Betriebsprüfung*. Berlin: Rudolf Haufe Verlag.
- Gomułowicz, A. i Małecki, J. (2011). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Graetz, J. M., Reinganum, J. F. i Wilde, L. L. (1986). The tax compliance game: Toward an interactive theory of law enforcement. *Journal of Law, Economics & Organization*, 2(1), 1-32. doi: 10.1093/oxfordjournals.jleo.a036900
- Greenberg, J. (1984). Avoiding tax avoidance: A (repeated) game-theoretic approach. *Journal of Economic Theory*, 32, 1-13. doi: 10.1016/0022-0531(84)90071-1
- Grey, I. i Manson, S. (2008). *The audit process. Principles, practice and cases*. London: Thomson Learning.
- Guldemann, B. (2010). *Inside Swiss banking*. Raleigh: Lulu Press Inc.
- Gupta, M. i Nagadevara, V. (2007). Audit selection strategy for improving tax compliance – Application of data mining techniques. W: *Foundations of Risk-Based Audits. Proceedings of the Eleventh International Conference on e-Governance*, December, 28-30.
- Hanlon, M., Mills, L. F. i Slemrod, J. (2007). An empirical examination of corporate tax noncompliance. W: A. Auerbach, J. R. Hines i J. Slemrod (Eds.), *Taxing corporate income in 21st century*. (s. 171-210). Cambridge: Cambridge University Press.
- Hel, L. van der. (2011). *Intra-community tax audit. A comparative survey of the legal guidelines for the tax auditing and recommendations for enhanced cooperation in the 27 EU member states*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Helhel, Y. i Ahmed, Y. (2014). Factors affecting tax attitudes and tax compliance: A survey study in Yemen. *European Journal of Business and Management*, 6(22), 48-58.
- Henehan, P. J. i Walsh, A. (2008). *Global tax risk management*. Dublin: Tottel Publishing Ltd.
- Hessing, D. J., Kinsey, K. A., Elffers, H. i Weigel, R. H. (1988). Tax evasion research: Measurement strategies and theoretical models. W: W. F. van Raaij, G. M. van Velthoven i K.-E. Wärneryd (Eds.), *Handbook of economic psychology*. (s. 516-537). Dordrecht: Springer Science & Business Media Dordrecht.
- Historia kontroli skarbowej*. Ministerstwo Finansów. Pobrane 21 marca 2017 roku z <http://www.mf.gov.pl/kontrola-skarbowa/kontrola-skarbowa/historia-kontroli-skarbowej>
- Hofmann, P. (2010). *Steuer-moral: Eine wirtschaftspsychologische Analyse*. Hamburg: Diplomica Verlag GmbH.
- Hybka, M. M. (2008). Oszustwa w podatku od wartości dodanej w warunkach postępującej globalizacji. W: W. Caban (red.), *Globalizacja przyczyną ubożenia podatkowego państwa?* (s. 245-262). Kalisz: Wyższa Szkoła Finansów i Informatyki im. Prof. Janusza Chechlińskiego w Łodzi.
- Hybka, M. M. (2009a). Unrevealed Sources of Revenue – Disclosure and Taxation Procedures in Poland. W: M. Piotrowska, L. Kurowski (red.), *Global Challenges and Policies of the European Union – Consequences for the „New Member States”*. (s. 207-216). Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.

- Hybka, M. M. (2009b). Zarządzanie ryzykiem zewnętrznym przez organy podatkowe w Polsce. W: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych* (s. 471-479). Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Hybka, M. M. (2010). Dylematy wyboru miejsca opodatkowania transakcji wewnątrz-wspólnotowych. W: T. Juja (red.), *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, (s. 418-429). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
- Hybka, M. M. (2016). Struktura, metody szacowania oraz instrumenty ograniczania luki podatkowej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych Ameryki. *Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia*, 5(83), 187-198. doi: 10.18276/frfu.2016.5.83/2-17
- Informacja dotycząca zadań realizowanych przez urzędy kontroli skarbowej.* (2017). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Informacja o wynikach kontroli opodatkowania transakcji wewnątrz-wspólnotowych podatkiem od towarów i usług oraz egzekwowania zaległości VAT.* (2010). Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli. Departament Budżetu i Finansów.
- Innovative approaches to improve the efficiency and effectiveness of indirect income measurement methods: Strengthening tax audit capabilities.* (2006). Paris: OECD. Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group. Center For Tax Policy Administration.
- IRS strategic plan 2014-2017.* (2013). Washington D.C.: Internal Revenue Service.
- Isa, K. i Pope, J. (2001). Corporate taxpayers' compliance variables – Findings from a study of focus groups in Malaysia. W: J. Mendel i J. Bevacqua (Eds.), *International Tax Administration: Building Bridges*. (s. 132-152). Sydney: CCH a Wolters Kluwer Business.
- Jachimowicz, M. (2005). Odpowiedzialność karna za naruszenie Ordynacji podatkowej. *Prokuratura i Prawo*, 9, 88-98.
- James, S. (2006). Taxation and the Contribution of Behavioral Economics. W: M. Altman (Ed.), *Handbook of Contemporary Behavioral Economics*, (s. 289-601). New York: M. E. Sharpe Inc.
- James, S. i Alley, C. (2002). *Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration*. Exeter: University of Exeter and University of Waikato.
- Jarzęcka-Siwik, E. (2015). Kontrola podatkowa elementem prawnego systemu kontroli. *Kontrola Państwa*, 6, 54-77.
- Jednolity Plik Kontrolny.* Ministerstwo Finansów. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/jednolity-plik-kontrolny>
- Joint audit report.* Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. (2010). Istanbul: OECD.
- Kaczyński, T. i Charkiewicz, M. (2012). Skutki ograniczenia czasu trwania kontroli podatkowej. W: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, (s. 227-237). Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- Kahneman, D. i Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(1), 263-292. doi: 10.2307/1914185
- Kalman, H. C. (1958). Compliance, identification and internalization three process of attitude change. *Journal of Conflict Resolution*, 2(1), 51-60. doi: 10.1177/002200275800200106

- Kandut, K. i Sędkowska, A. (red.). (2014). *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Karty opisu mierników. Funkcja 4. Zarządzanie finansami państwa. (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrane 10 kwietnia 2017 roku z <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-zadaniowy/baza-miernikow>
- Każmierski, A. (2014). *Podatki*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Keen, M. i Smith, S. (2006). VAT fraud and evasion: what do we know and what can be done? *National Tax Journal*, 59(4), 861-887. doi: 10.17310/ntj.2006.4.07
- Keleven, H. J. (2011). *An experimental evaluation of tax audits and tax evasion ESRC impact report*. RES-000-22-3241. Swindon: ESRC.
- Khwaja, M. S., Awasthi, R. i Loeprick, J. (2011). *Risk-Based Tax Audits. Approaches and Country Experiences*. Washington: The World Bank.
- Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge University Press. doi: 10.1017/CBO9780511628238
- Kirchler, E., Hoelzl, E. i Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The „slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, 29, 210-225. doi: 10.1016/j.joep.2007.05.004
- Kirchler, E., Prinz, A. i Muehlbacher, S. (2014). The slippery slope framework on tax compliance: An Attempt to Formalization. *Journal of Economic Psychology*, 40, 20-30. doi: 10.1016/j.joep.2013.04.004
- Kontrole skarbowe w obszarach ryzyka VAT*. (2017). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Kontrole właściwe i doraźne dotyczące zasadności zwrotów VAT*. (2017). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Kopyściańska, K. (2013). Zasady wszczynania kontroli podatkowej. W: P. Malinowski, T. Nowak i A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki*, (s. 46-56). Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Kornhauser, M. E. (2007). *Normative and cognitive aspects of tax compliance: Literature review and recommendations for the IRS regarding individual taxpayers*, Taxpayer Advocate Service, Annual Report to Congress, Volume Two, Arizona State University, Phoenix.
- Kosmaty, P. (2011). Kontrola operacyjna realizowana przez wywiad skarbowy. *Prokurator*, 2(46), 45-59.
- Kowalczyk, M. (2007). Wywiad skarbowy a kontrola skarbowa. *Prokuratura i Prawo*, 5, 110-123.
- Kowalczyk, M. (2010). Instytucja wywiadu skarbowego w kontroli skarbowej. *PWSZ IPiA Studia Lubuskie*, VI, 193-207.
- Kowalczyk, M. (2013). Kontrola skarbowa i postępowanie kontrolne. *Prokuratura i Prawo*, 2, 64-82.
- Krajowa Administracja Skarbowa, Ministerstwo Finansów*. (2017). Warszawa. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=18f1c82f-b334-48f5-b80550f440a392a9&groupId=764034
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2007*. (2007). Warszawa: Ministerstwo Finansów.

- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2008.* (2008). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2009.* (2009). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2010.* (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2011.* (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2012.* (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2013.* (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej. Plan wdrożenia na 2005.* (2005). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej. Plan wdrożenia na 2006.* (2006). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan działań administracji podatkowej 2015.* (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan działań administracji podatkowej 2016.* (2016). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Krajowy plan działań na administracji podatkowej 2014.* (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Kreiner, C. T. (2011). *What makes taxpayers comply. Evidence from a tax audit experiment in Denmark*, Copenhagen: University of Copenhagen, CESifo, CEPR.
- Król, T. (2010). *Zmiany w ustawie o kontroli skarbowej*. Inforflex. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://ekspert3.inforflex.pl>
- Kubacki, R. i Bartosiewicz, A. (2004). *Swoboda działalności gospodarczej: zmiany w podatkach. Komentarz: wiążące interpretacje prawa podatkowego, nowe zasady kontroli podatkowej i skarbowej, NIP jedynym numerem przedsiębiorcy*. Kraków: Kantor Wydawniczy „Zakamycze”.
- Kujawiński, R. (2013). Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem kontrolnym w świetle zasad ogólnych postępowania podatkowego. W: P. Malinowski, T. Nowak i A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki*, (s. 56-73). Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Kulicki, J. (2013). *Kontrola skarbowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Kulicki, J. (2014a). *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Kulicki, J. (2014b). *Administracja danin publicznych w Polsce*. Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe.
- Kulicki, J. (2015). Kontrola skarbowa jako jeden z rodzajów kontroli państwowej. *Zeszyty Prawne Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu*, 3(47), 35-62.
- Kwietko-Bębnowski, M. (2016). *Ordynacja podatkowa*. Warszawa: Wolters Kluwer business.

- Lejeune, I. i Daou, J. (2014). VAT gap from an EU perspective. W: M. Lang i I. Lejeune (Eds.), *Improving VAT/GST. Designing a simple and fraud-proof tax system*, (s. 617-632). Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Lubińska, T. (2009). Budżetowanie zadaniowe w kontekście zasad podatkowych i zasad budżetowych. W: M. Wypych i S. Wieteska (red.), *W poszukiwaniu efektywności finansów publicznych*, (s. 86-95). Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.
- Luttmer, E. F. P. i Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168. doi: 10.1257/jep.28.4.149
- Majka, P. (2011). *Sankcje w prawie podatkowym*. Warszawa: C.H. Beck.
- Makowiec, A. (2012). Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych. *Monitor Podatkowy*, 5, 21-27.
- Marandu, E. E., Mbekomize, Ch. J. i Ifezue, A. N. (2015). Determinants of tax compliance: A review of factors and conceptualizations. *International Journal of Economics and Finance*, 7(9), 207-218. doi:10.5539/ijef.v7n9p207
- Mariański, A. (2012). Ograniczenia kontroli podatkowej wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. *Monitor Podatkowy*, 2, 6-9.
- Mariański, A. (2014). *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Mariański, A. i Strzelec, D. (2012). *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Martino, B., Camerer, C. F. i Adolphs, R. (2010). Amygdala damage eliminates monetary loss aversion. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*, 107(8), 3788-3792. doi: 10.1073/pnas.0910230107
- Maruchin, W. (2011). *Administracja finansowa i kontrola skarbowa. Procedury kontrolne i sankcyjne w prawie podatkowym*. Warszawa: Vizja Press & IT i Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Warszawie.
- Maruszewski, T. (2013). Prewencyjna rola kontroli skarbowej. W: P. Malinowski, T. Nowak i A. Sędkowska (red.), *Kontrola podatkowa, skarbowa i celna. Wyzwania teorii i praktyki*, (s. 167-191). Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Mastalski, R. i Fojcik-Mastalska, E. (2013) *Prawo finansowe*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Masters, R. D. (1994). Why study serotonin, social behavior and the law? W: R. D. Masters i M. T. McGuire (Eds.), *The neurotransmitter revolution. Serotonin, social behaviour, and the law*, (s. 3-16). Carbondale: Southern Illinois University.
- Matysiak, A. (2008). *Kontrola podatkowa i skarbowa w przedsiębiorstwie*. Warszawa: AD Drągowski S.A.
- McBarnet, D. (2001). *When compliance is not the solution but the problem: from changes in law to changes in attitude*. Canberra: The Australian National University and Australian Taxation Office.
- McCaffery, E. (2014). Behavioral economics and the law: Tax. W: E. Zamir i D. Teichmann (Eds.), *The Oxford handbook of behavioral economics and the law*, (s. 599- 622). Oxford: Oxford University Press. doi: 10.1093/oxfordhpb/9780199945474.001.0001
- McCaffery, E. J. i Baron, J. (2003). Heuristics and biases in thinking about tax. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 96, 434-443. doi: 10.2139/ssrn.467440

- Measuring tax gaps 2011-2012*. (2013). London: HM Revenue & Customs.
- Measuring tax gaps 2016. Tax gap estimates for 2014-2015*. (2016). London: HM Revenue & Customs.
- Measuring tax gaps 2017. Tax gap estimates for 2015-2016*. (2017). London: HM Revenue & Customs.
- Melezini, A. i Zalewski, D. (2012). Orzecznictwo sądów administracyjnych oraz praktyka dokumentowania czynności dowodowych w postępowaniu kontrolnym. *Monitor Podatkowy*, 1, 29-34.
- Melezini, A. (2010). Rygory czasowe postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej. *Monitor Podatkowy*, 11, 22-28.
- Melezini, A. (2012). *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Melezini, A. (2013). Problematyka pozyskiwania dokumentów obcojęzycznych oraz wydruków z sieci informatycznej w trakcie prowadzonych postępowań podatkowych. W: R. Dowgier (red.), *Dowody w postępowaniu podatkowym*, (s. 80-89). Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- Melezini, A. i Zalewski, D. (2013). *Postępowanie podatkowe: 810 wyjaśnień i interpretacji*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2005 r. do 31.12.2005 r. (2006). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2006 r. do 31.12.2006 r. (2007). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2007 r. do 31.12.2007 r. (2008). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2008 r. do 31.12.2008 r. (2009). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2009 r. do 31.12.2009 r. (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2010 r. do 31.12.2010 r. (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2011 r. do 31.12.2011 r. (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2012 r. do 31.12.2012 r. (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2013 r. do 31.12.2013 r. (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów.

- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2014 r. do 31.12.2014 r. (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2015 r. do 31.12.2015 r. (2016). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w okresie od 01.01.2016 r. do 31.12.2016 r. (2017). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Miller, A. i Oats, L. (2012). *Principles of international taxation*. West Sussex: Bloomsbury Professional Ltd.
- Monitoring realizacji Krajowego Planu Działań 2015*. (2016). Wrocław: Izba Skarbowa we Wrocławiu.
- Monitoring realizacji Krajowego Planu Działań 2016*. (2017). Wrocław: Izba Skarbowa we Wrocławiu.
- Münnich, M. (2008). Zintegrowany system kontroli podatkowej. Polski model jednolitej kontroli podatkowej czy mit legislacyjny? W: B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki i A. Krukowski (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, (s. 254-300). Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Münnich, M. (2010). *Kontrola podatkowa. Geneza i rozwój procedury*. Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Nguyen, T. T. (2013). A review of factors impacting tax compliance. *Open Science Repository Public Administration*, May, 476-479. doi: 10.7392/openaccess.70081964
- Niesiołędzka, M. (2009). Relacje podatnik-państwo jako predyktory moralności podatkowej. *Psychologia Społeczna*, 4(3), 123-132.
- Nieżgódka-Medek, M. i Szubiakowski, M. (2014). Relacje postępowania podatkowego i kontroli podatkowej w świetle orzecznictwa, *Monitor Podatkowy*, 11, 22-26.
- Nöhren, D. (2005). *Die Hinterziehung von Umsatzsteuer*. Hamburg: Verlag Dr. Kovač.
- Opinia z dnia 2 lipca 2007 r. o projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*. (2007). Rada Legislacyjna. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://radalegisacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-2-lipca-2007-r-o-projekcie-ustawy-o-krajowej-administracji-skarbowej>
- Oręziak, L. (2007). *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacje dla Polski*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Wyższej Szkoły Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego.
- Owsiak, S. (2017). *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pałuch, M. (2001). *Kontrola podatkowa*. Warszawa: Difin.
- Pietrasz, P. (2011). Protokół badania ksiąg i protokół kontroli – wybrane zagadnienia. W: M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, (s. 63-92). Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- Pietrewicz, M. (1993). *Polityka fiskalna*. Warszawa: Poltex.
- Pod lupą fiskusa – kontrole podatkowe i skarbowe – praktyczny przewodnik dla przedsiębiorców*. (2016). PricewaterhouseCoopers. Pobrane 21 marca 2017 roku z <http://www.pwc.pl/pl/pdf/pod-lupa-fiskusa-raport-pwc.pdf>

- Pokojska, A. i Szulc, M. (2017). Reforma odmieni całą organizację. *Dziennik Gazeta Prawna*, 13.01.2017, Legalis.
- Polski model ryzyka*. (2004). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Pommerehne, W. W. i Weck-Hannemann, H. (1996). Tax rates, tax administration and income tax evasion in Switzerland. *Public Choice*, 88 (1), 161-170. doi: 10.1007/BF00130416
- Powałowski, A. (2009). *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*. (2015). Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli.
- Przychocka, I. (2015). *Działania zmierzające do ograniczania uszczupień podatkowych w Polsce*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Raczkowski, K. (2015). Measuring the tax gap in the European economy. *Journal of Economics and Management*, 21(3), 58-72.
- Reinganum, J. F. i Wilde, L. L. (1985). Income tax compliance in a principal-agent framework. *Journal of Public Economics*, 26, 1-18. doi: 10.1016/0047-2727(85)90035-0
- Richardson, M. i Sawyer, A. J. (2001). A taxonomy of the tax compliance literature: Further findings. Problems and prospects. *Australian Tax Forum*, 16, 137-284.
- Risk management guide for tax administrations*. (2006). Brussels: European Commission. Fiscalis Risk Analysis Project Group.
- Roberts, M. L., Hite, P. A. i Bradley, C. F. (1994). Understanding attitudes toward progressive taxation. *Public Opinion Quarterly*, 58(2), 165-190. doi:10.1086/269417
- Roth, J. A., Scholz J. T. i Witte A. D. (1989a). *Taxpayer compliance. An Agenda for Research*, Vol. I. Philadelphia: Penn Press, University of Pennsylvania.
- Roth, J. A., Scholz, J. T. i Witte, A. D. (1989b). *Taxpayer compliance, social science perspectives*, Vol. II. Philadelphia: Penn Press i University of Pennsylvania.
- Ruśkowski, E. i Stachurski, W. (2008). Kontrola skarbową i jej funkcje. W: J. Głuchowski, C. Kosikowski i J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga Jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, (s. 458-467). Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej.
- Russell, B. (2010). *Revenue Administration: Developing a Taxpayer Compliance Program*. Washington D. C.: International Monetary Fund. Fiscal Affairs Department.
- Rutkowska, D. i Przybyszewski, K. (2015). Efekt sformułowania (*framing effect*): zaangażowanie poznawczego wysiłku a wpływ kontekstualnych informacji o zysku lub stracie na podejmowanie decyzji, *Psychologia Społeczna*, 10(3), 248-265.
- Sasin, R. (2013). Prawo Benforda – użyteczność oraz zastosowanie. *Kontrola Państwa*, 352(5), 32-43.
- Schmid, S. (2012). *Steuern, Wahrnehmung und Entscheidungsprozesse. Eine interdisziplinäre Analyse der Wirkungen menschlicher Informationsverarbeitung auf Steuersysteme*. Wiesbaden: Springer Gabler. doi: 10.1007/978-3-8349-3974-6
- Schmölders, G. (1960). *Das Irrationale in der öffentlichen Finanzwirtschaft: Probleme der Finanzpsychologie*. Hamburg: Rowohlt.
- Schneider, F., Raczkowski, K. i Mróz, B. (2015). Shadow economy and the tax evasion. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 34-51. doi: 10.1108/JMLC-09-2014-0027

- Scotchmer, S. i Slemrod, J. (1988). Randomness in tax enforcement. *Journal of Public Economics*, 38(1), 17-32. doi 10.1016/0047-2727(89)90009-1
- Skubisz, J. (2008). Czas kontroli podatkowej. W: B. Kucia-Guściora, M. Münnich, L. Bielecki i A. Krukowski (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, (s. 257-266). Lublin: Wydawnictwo KUL.
- Skwarczyński, H. (2010). Uwarunkowania oględzin i przeszukania w trybie art. 288 Ordynacji podatkowej. *Monitor Podatkowy*, 3, 22-27.
- Slemrod, J. (2017). Tax compliance and enforcement: New research and its policy implications. W: A. J. Auerbach i K. Smetters (red.), *The economics of tax policy*, (s. 81-103). Oxford: Oxford University Press. doi: 10.1093/acprof:oso/9780190619725.001.0001
- Slemrod, J. i Bakija, J. (2008). *Taxing ourselves: A citizen's guide to debate over taxes*. Massachusetts: The MIT Press.
- Smith, E. P., Harmelink, P. J. i Hasselback, J. R. (2016). *Federal taxation – comprehensive topics*. Chicago: CCH a Wolters Kluwer business.
- Smoleń, P. (2015). *Fiscal administration in Poland*. Lublin: Wydawnictwo Katolicki Uniwersytet Lubelski.
- Sokołowski, J. (1995). *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Song, Y. i Yarborough, T. E. (1978). Tax ethics and taxpayer attitude: A survey. *Public Administration Review*, 38(5), 442-452. doi: 10.2307/975503
- Sowiński, R. (2009). *Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania*. Poznań: Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2006 roku.* (2007). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2007 roku.* (2008). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2008 roku.* (2009). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2009 roku.* (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2010 roku.* (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2011 roku.* (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2012 roku.* (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2013 roku.* (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2014 roku.* (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2015 roku.* (2016). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.
- Sprawozdanie – kontrola skarbową w 2016 roku.* (2017). Warszawa: Ministerstwo Finansów. Departament Kontroli Skarbowej.

- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2005 r. – 31.12.2005 r.* (2006). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2006 r. – 31.12.2006 r.* (2007). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2007 r. – 31.12.2007 r.* (2008). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2008 r. – 31.12.2008 r.* (2009). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2009 r. – 31.12.2009 r.* (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2010 r. – 31.12.2010 r.* (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2011 r. – 31.12.2011 r.* (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2012 r. – 31.12.2012 r.* (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2013 r. – 31.12.2013 r.* (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Srinivasan, T. N. (1973). Tax evasion: A model, *Journal of Public Economics*, 2(4), 39-346. doi: 10.1016/0047-2727(73)90024-8
- Staniszewski, M. (2007). *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarocin: Wielkopolska Wyższa Szkoła Humanistyczno-Ekonomiczna w Jarocinie.
- Staniszewski, M. (2011). *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Stolarski, P. (2016). *Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych w Polsce*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Strengthening tax audit capabilities: General principles and approaches*. (2006). Paris: OECD.
- Struktura organizacyjna Ministerstwa Finansów – schemat*. Ministerstwo Finansów. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/struktura-organizacyjna/> podporządkowanie -departamentow-i-biur
- Strzelec, D. (2012a). Postępowanie dowodowe w trakcie kontroli podatkowej. *Monitor Podatkowy*, 2, 10-16.
- Strzelec, D. (2012b). Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym. *Monitor Podatkowy*, 3, 16-23.

- Strzelec, D. (2012c). Prawa i obowiązki w trakcie kontroli podatkowej. *Monitor Podatkowy*, 2, 17-19.
- Strzelec, D. (2017). Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego. *Monitor Podatkowy*, 2, 28-35.
- Study and reports on the VAT gap in the EU-28 member states: 2016 final report.* (2016). Vienna: IHS, Institute for Advanced Studies.
- Study to quantify and analyze the VAT gap in the EU member states.* (2009). Brussels: European Commission.
- Sulima, K. (2015). Czynności operacyjno-rozpoznawcze wywiadu skarbowego. *Monitor Podatkowy*, 5, 26-29.
- Szczepańska, M. (2014). Charakter prawny kontroli podatkowej w ujęciu funkcjonalnym. *Finanse i Prawo Finansowe*, 1, 74-87.
- Szczypiór, M. (2009). *Kontrola podatkowa przedsiębiorców w 2009 r.* Wrocław: Preshouse.
- Szumlakowski, R. (2013). Kontrola podatkowa w trybie zwykłym a ogólne zasady postępowania podatkowego. *Folia Iuridica Wratislaviensis*, 2(1), 285-300.
- Szustek-Janowska, M. (2005). Kontrola skarbowa i odpowiedzialność za naruszenie norm prawa podatkowego. W: W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, (s. 428-446). Bydgoszcz-Lublin: Oficyna Wydawnicza Branta.
- Szymała, M. (2013). Decyzja kasacyjna organu drugiej instancji jako konsekwencja uchybień postępowania dowodowego. W: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, (s. 232-244). Białystok: Temida 2.
- Śladkowska, E. (2016). Kontrola przedsiębiorcy. W: A. Ziółkowska i A. Gronkiewicz (red.), *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (s. 104-128). Katowice: Uniwersytet Śląski.
- Tait, A. (1988). *Value-added tax: International practice and problems.* Washington D.C.: International Monetary Fund.
- Tax administration 2015. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies.* (2015). Paris: OECD.
- Tax compliance measurement.* (1999). Paris: OECD. Center for Tax Policy and Administration.
- Tax Equity and Fiscal Responsibility Act.* (1982). Internet Archive. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <https://archive.org/about>
- Tax Gap Estimates for Tax Years 2008-2010.* (2016). Washington: Internal Revenue Service.
- Tax gap map for Sweden.* (2008). Stockholm: Swedish National Tax Agency.
- Teszner, K. (2012). *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce.* Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Thaler, R. (1999). Mental accounting matters. *Journal of Behavioral Decision Making*, 12, 183-206. doi: 10.1002/(SICI)1099-0771(199909)12:3%3C183::AID-BDM318%3E3.0.CO;2-F
- The concept of tax gaps: Report on VAT gap estimations.* (2016). Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041), Brussels: European Commission.
- Tödter, K.-H. (2009). Benford's law as an indicator of fraud in economics. *German Economic Review*, 10(3), 339-351. doi: 10.1111/j.1468-0475.2009.00475.x

- Tooma, R. A. (2008). *Legislating against tax avoidance*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: A theoretical and empirical analysis*. Cheltenham: Edward Elgar. doi: 10.4337/9781847207203
- Toro, J., Jensen, A., Thackray, M., Kidd, M. i Russell, B.. (2015). *Polska. Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*. Washington: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Departament ds. Podatkowych.
- Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behavior*. (2010). Paris: OECD.
- Update on Voluntary Disclosure Programmes. A Pathway to Tax Compliance*. (2015). Paris: OECD.
- Uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o Policji oraz niektórych innych ustaw*. (2015). Druk nr 154. Warszawa: Sejm. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=154>
- Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*. (2016). Druk nr 826. Warszawa: Sejm. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826>
- VAT risk areas. IOTA report for tax administrations*. (2009). Budapest: Intra-European Organization of Tax Administrations (IOTA).
- Vellutini, C. (2010). *Risk based tax audit selection methods*. Washington: ECOPA.
- Vogel, J. (1974). Taxation and public opinion in Sweden: An interpretation of recent survey data. *National Tax Journal*, 27/4, 499-513. doi: 10.12691/jfa-2-1-1
- Vogelsang, N. i Stahl, R. (2008). *BP-Handbuch: vor der Betriebsprüfung, in der Betriebsprüfung, nach der Betriebsprüfung*. München: C. H. Beck.
- Weber, T. O., Fookien, J. i Herrmann, B. (2014). *Behavioural economics and taxation*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities. doi: 10.2778/32009
- Webley, P. (2004). Tax compliance by businesses. W: H. Sjögren i G. Skogh (Eds.), *New Perspectives on Economic Crime*, (s. 95-126). Cheltenham: Edward Elgar.
- Webley, P., Adams, C. i Elffers, H. (2006). Value added tax compliance. W: E. McCaffery i J. Slemrod (Eds.), *Behavioral public finance*, (s. 175-205). New York: Russell Sage Foundation.
- Webley, P., Robben, H., Elffers, H. i Hessing, D. (2010). *Tax evasion. An experimental approach*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Weigel, R. H., Hessing, D. J. i Elffers, H. (1987). Tax evasion research: A critical appraisal and a theoretical model. *Journal of Economic Psychology*, 8, 215-235. doi: 10.1016/0167-4870(87)90021-3
- Weimann, R. i Eichmann, P. (2003). *Umsatzsteuer- (-Sonder)prüfungen*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Wilk, L. i Zagrodnik, J., (2016). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck. Pobrano z <https://legalis.pl/produkt/baza>
- World Value Survey*. (2017). Pobrane 20 lipca 2017 roku z www.worldvaluessurvey.org
- Wowra, J. (2003). *Kontrola podatkowa i skarbowa*. Warszawa: Difin.
- Wowra, J. (2007). *Kontrola podatkowa i skarbowa przedsiębiorców*. Wrocław: Oficyna Wydawnicza Unimex.

- Wójcik, J. W. (2011). *Przeciwdziałanie przestępczości zorganizowanej. Zagadnienia prawne, kryminologiczne i kryminalistyczne*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Wójtowicz, W. (red.). (2011). *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*. Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Wyludzenia VAT – luka podatkowa w 2015 r. i prognoza na 2016 r. (2016). PricewaterhouseCoopers. Pobrane 30 lipca 2017 roku z <https://www.pwc.pl/pl/media/2016/2016-11-23-luka-vat-2016.html>
- Zacharko, L. (2016). Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg. W: A. Ziolkowska i A. Gronkiewicz (red.), *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, (s. 8-16). Katowice: Uniwersytet Śląski.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2005. (2004). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2006. (2005). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2007. (2006). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2008. (2007). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2009. (2008). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2010. (2009). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2011. (2010). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2012. (2011). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2013. (2012). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2014. (2013). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2015. (2014). Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Zadania urzędów kontroli skarbowej na rok 2016. (2015). Warszawa: Ministerstwo Finansów
- Zalewski, D. i Melezini, A. (2015). *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Zalewski, D. (2008). Czynności sprawdzające w procedurze podatkowej. Kontrola krzyżowa. W: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, (s. 250-257). Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- Zalewski, D. (2013). Dowód z czynności sprawdzających w praktyce działania organów kontroli skarbowej. W: R. Dowgier (red.), *Dowody w postępowaniu podatkowym*, (s. 90-108). Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- Zalewski, D. (2014). Dopuszczalność i zakres kontroli krzyżowej w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych. *Monitor Podatkowy*, 6, 13-17.

- Zalewski, D. (2015). Zakończenie postępowania kontrolnego decyzją i jednocześnie wynikiem kontroli. *Monitor Podatkowy*, 4, 11-16.
- Zalewski, D. i Melezini, A. (2010a). *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa: Wolters Kluwer business.
- Zalewski, D. i Melezini, A. (2010b). Zmiany w ustawie o kontroli skarbowej. *Przegląd Podatkowy*, 9, 27-34.
- Zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług. Informacja o wynikach kontroli.* (2013). Warszawa: Najwyższa Izba Kontroli.
- Żyżyński, J. (2009). *Budżet i polityka podatkowa. Wybrane zagadnienia*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 r., Nr 78 poz. 483, z późn. zm.).
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE nr L 347 z 11.12.2006).
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 roku w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE, L 64, z 11.03.2011).
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE nr L 268 z 12.10.2010).
- Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745) geändert worden ist.
- Code général des impôts. Version consolidée au 1 juillet 2017. Pobrane 4 sierpnia 2017 roku z <https://www.legifrance.gouv.fr>
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 23, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 459, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 2032, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 553, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1047).
- Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 578).
- Ustawa z dnia 7 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw (Dz.U. z 1996 r., Nr. 152, poz. 720).

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 1997 r., Nr 88, poz. 553, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 4 września 1997 roku o działach administracji rządowej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 543).

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 186, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (t.j. Dz.U. z 2011 r., Nr 43, poz. 224, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 395).

Ustawa z dnia 7 czerwca 2002 roku o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r., Nr 89, poz. 804).

Ustawa z dnia 6 lipca 2001 roku o gromadzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu informacji kryminalnych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 1930).

Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1030).

Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 826).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 718).

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 710).

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1829).

Ustawa z dnia 16 lipca 2004 r., Prawo telekomunikacyjne (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1489).

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1636).

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o służbie celnej (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1799).

Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 612).

Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2010 r., Nr 127, poz. 858).

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1167).

Ustawa z dnia 16 września 2011 roku o wymianie informacji z organami ścigania państw członkowskich Unii Europejskiej (Dz.U. z 2011 r., Nr 230, poz. 1371).

Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1113).

Ustawa z dnia 24 maja 2013 r. o środkach przymusu bezpośredniego i broni palnej (Dz.U. z 2013 r., poz. 628, z późn. zm.).

Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu umowy między rządem Rzeczypospolitej Polskiej a rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy

- wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FACTA (Dz.U. z 2015 r., poz. 1712).
- Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o zmianie ustawy o policji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 147).
- Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2016 r., poz. 68).
- Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1155).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1947).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 1037).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 122).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie sposobu przeprowadzania i dokumentowania przez wywiad skarbowy czynności niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania, przechowywania i obrotu przedmiotami przestępstwa (Dz.U. z 2007 r., Nr 35, poz. 223).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie określenia terytorialnego zasięgu działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (Dz.U. z 2013 r., poz. 257).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 stycznia 2011 r. w sprawie siedzib i organizacji urzędów kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r., Nr 13, poz. 62).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych inspektorów kontroli skarbowej i pracowników jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r., Nr 22, poz. 115).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 8 lipca 2011 r. w sprawie warunków, sposobu i szczegółowego trybu wykonywania niektórych czynności przez inspektorów i pracowników kontroli skarbowej, sposobu i trybu współpracy z Policją w zakresie wykonywanych czynności oraz wzorów dokumentów stosowanych w sprawach zatrzymania osoby i kontroli rodzaju paliwa używanego do napędu pojazdu mechanicznego (Dz.U. z 2011 r., Nr 152, poz. 899).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 marca 2012 r. w sprawie dokumentowania kontroli operacyjnej prowadzonej przez wywiad skarbowy (Dz.U. z 2012 r., poz. 383).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 roku w sprawie wzoru imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (Dz.U. z 2015 r., poz. 2305).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2016 r. w sprawie sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz wymagań technicznych dla informatycznych nośników danych, na których te księgi mogą być zapisane i przekazywane (Dz.U. z 2016 r., poz. 932).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 lutego 2017 r. w sprawie wzorów upoważnień do wykonywania kontroli celno-skarbowej (Dz.U. z 2017 r., poz. 239).

- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 roku w sprawie niektórych podatników i płatników, o odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz.U. z 2017 r., poz. 437).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2017 r., poz. 393).
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 27 lutego 2017 r. w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania (Dz.U. z 2017 r., poz. 448).
- Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 1 kwietnia 2003 r. w sprawie udzielania przez organy Policji, Straży Granicznej, straży miejskich lub organy wojskowe pomocy lub asysty pracownikowi organu podatkowego przy wykonywaniu czynności kontrolnych (Dz.U. z 2003 r., Nr 65, poz. 611).
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2004 r. w sprawie przekazywania wywiadowi skarbowemu informacji o osobie, uzyskanych w wyniku prowadzenia czynności operacyjno-rozpoznawczych (Dz.U. z 2004 r., Nr 282, poz. 2802).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 7 stycznia 2008 r. w sprawie celów specjalnych oraz trybu przeprowadzania kontroli wykorzystania środków budżetowych i mienia państwowego na te cele (Dz.U. z 2008 r., Nr 17, poz. 102).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 kwietnia 2011 r. w sprawie sposobu i trybu współdziałania organów kontroli skarbowej oraz inspektorów i pracowników z organami administracji rządowej i samorządowej, państwowymi i samorządowymi jednostkami organizacyjnymi oraz sądami i państwowymi osobami prawnymi (Dz.U. z 2011 r., Nr 93, poz. 540).
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2017 roku (Dz.U. z 2017 r., poz. 1456).
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 28 grudnia 2009 r. w sprawie szczegółowego wykazu danych oraz rodzajów operatorów publicznej sieci telekomunikacyjnej lub dostawców publicznie dostępnych usług telekomunikacyjnych obowiązanych do ich zatrzymania i przechowywania (Dz.U. z 2009 r., Nr 226, poz. 1828).
- Zarządzenie nr 2 Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2011 r. w sprawie statutu urzędów kontroli skarbowej (Dz. Urz. Min. Fin. z 2011 r., Nr 1, poz. 2).
- Zarządzenie nr 0201.41.2014 Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu z dnia 20 września 2016 roku w sprawie Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu. Pobrane 10 stycznia 2017 roku z <http://www.poznan.kskarbowa.gov.pl/organizacja/organizacja-urzedu>.

Orzecznictwo

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 lipca 2014 roku, K 23/11.
- Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2004 roku, III SA 125/03.
- Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2007 roku, II FSK 682/07.
- Wyrok NSA z dnia 30 października 2009 roku, I FSK 1089/08.

Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2011 roku, II FSK 351/10.
Wyrok NSA z dnia 29 maja 2013 roku, II FSK 1895/11.
Wyrok NSA z dnia 7 października 2014 roku, II FSK 2449/12.
Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2014 roku, I FSK 1598/13.
Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2015 roku, I FSK 279/14.
Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2015 roku, I FSK 1841/13.
Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 roku, II FSK 3292/13.
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 sierpnia 2001 roku, I SA/Wr 590/07.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2004 roku, III SA 2616/02.
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 stycznia 2005, I SA/Lu 227/04.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 marca 2009 roku, I SA/Gd 596/08.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 stycznia 2015 roku, III SA/Wa 1676/14.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2016 roku, III SA/Kr 1217/15.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 kwietnia 2016 roku, I SA/Łd 1121/15.

SPIS TABEL

1. Charakterystyka dyscypliny podatkowej w wąskim i szerokim ujęciu.....	15
2. Przykładowe czynniki dyscypliny podatkowej zweryfikowane w badaniach naukowych.....	19
3. Metody pomiaru skali zjawiska uchylania się od opodatkowania	36
4. Luka podatkowa w państwach członkowskich Unii Europejskiej w latach 2011 i 2014	37
5. Luka podatkowa według kategorii podatków w Wielkiej Brytanii w latach podatkowych 2011/2012 i 2014/2015	38
6. Luka podatkowa według kategorii podatków w Stanach Zjednoczonych (średnia roczna dla lat 2008-2010).....	38
7. Luka podatkowa w VAT w Polsce jako % PKB w latach 2006-2016 według szacunków PricewaterhouseCoopers.....	43
8. Sankcje za wykroczenia i przestępstwa skarbowe w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej.....	48
9. Wysokość kary grzywny za wykroczenia i przestępstwa skarbowe w Polsce w 2018 roku.....	51
10. Dwuinstancyjność w strukturze administracji podatkowej (stan prawny do 28 lutego 2017 roku)	73
11. Klasyfikacja dowodów gromadzonych w toku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych	111
12. Macierz poziomów ryzyka podatkowego	146
13. Programy losowej selekcji podatników dla celów kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w wybranych państwach OECD	153
14. Rozkład Benforda	154
15. Metody selekcji podatników do kontroli stosowane w wybranych państwach OECD	157
16. Macierz błędów stosowana przy wyborze metody selekcji podatników.....	160
17. Obszary i podobszary ryzyka zewnętrznego dla celów kontroli podatkowej w 2013 roku.....	174
18. Podobszary ryzyka zewnętrznego dla celów kontroli podatkowej w 2016 roku i wybrane ryzyka podatkowe.....	175
19. Obszary ryzyka zewnętrznego w wybranych państwach członkowskich Unii Europejskiej, Stanach Zjednoczonych i Australii	179
20. Obszary ryzyka zewnętrznego w podatku od wartości dodanej i ocena poziomu ryzyka dla tych obszarów w wybranych państwach OECD.....	181
21. Kwota uszczupień podatkowych stwierdzonych w toku kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych jako odsetek dochodów podatkowych w państwach Unii Europejskiej oraz Stanach Zjednoczonych i Australii w latach 2007, 2010 i 2013.....	182

22. Podobszary ryzyka podatkowego określone dla niektórych dziedzin działalności gospodarczej w Australii, Stanach Zjednoczonych i Szwecji.....	184
23. Liczba postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w latach 2005-2016	190
24. Ustalenia podatkowe postępowań kontrolnych w latach 2005-2016, w toku których stwierdzono nieprawidłowości	192
25. Wybrane wskaźniki oceny wyników postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w latach 2012-2016.....	194
26. Decyzje o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych wydawane na wniosek urzędów kontroli skarbowej w latach 2008-2016.....	194
27. Ustalenia podatkowe w toku postępowań kontrolnych, w wypadku których stwierdzono nieprawidłowości, według kategorii podatków, w latach 2006-2016	195
28. Postępowania przygotowawcze i mandatowe prowadzone przez urzędy kontroli skarbowej oraz wpływ z grzywien w latach 2008-2016	197
29. Liczba jednostek podlegających kontroli, liczba wszczętych kontroli i odsetek podatników kontrolowanych w latach 2005-2016	198
30. Kontrole właściwe i doraźne dotyczące zwrotu podatku od towarów i usług w latach 2005-2016	201
31. Liczba i struktura kontrolowanych okresów rozliczeniowych w ramach właściwych kontroli podatkowych, według kategorii podatków, w latach 2005-2016.	203
32. Ustalenia właściwych kontroli podatkowych, w przypadku których stwierdzono nieprawidłowości, według kategorii podatków, w latach 2005-2016	204
33. Zabezpieczenia dokonane w związku z ustaleniami kontroli podatkowych w latach 2005-2016	206
34. Kontrole, w wypadku których nie obowiązywały limity czasu trwania, przedłużono czas trwania lub które przeprowadzono powtórnie w latach 2012-2016 ...	207
35. Postępowania kontrolne w zakresie nieujawnionych źródeł przychodów oraz cen transferowych w latach 2008-2016	209
36. Ustalenia postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej w obszarze ryzyka w zakresie podatku od towarów i usług według podobszarów sektorowych w latach 2014, 2015 i 2016.....	210
37. Skuteczność i efektywność kontroli podatkowych prowadzonych w obszarach ryzyka i pozostałych kontroli podatkowych w latach 2007, 2010 i 2013.....	212
38. Liczba i ustalenia kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe według obszarów ryzyka w latach 2007 i 2013.....	213
39. Liczba zakończonych kontroli podatkowych w podobszarach ryzyka i pozostałych kontroli podatkowych w latach 2015 i 2016.....	216
40. Skuteczność i efektywność kontroli podatkowych prowadzonych przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe (WUS) i pozostałe urzędy skarbowe (PUS) w podobszarach ryzyka w latach 2015 i 2016.....	217
41. Liczba i ustalenia kontroli podatkowych prowadzonych przez urzędy skarbowe w podobszarach ryzyka w latach 2015 i 2016.....	219

42. Skuteczność (pozytywność) i efektywność losowych i nielosowych kontroli podatkowych prowadzonych przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe według podobszarów ryzyka w 2016 roku	220
43. Skuteczność (pozytywność) i efektywność losowych i nielosowych kontroli podatkowych prowadzonych przez pozostałe urzędy skarbowe według podobszarów ryzyka w 2016 roku	221

SPIS RYSUNKÓW

1. Model dyscypliny podatkowej B. Strümpela.....	28
2. Model dyscypliny podatkowej C. M. Fishera zmodyfikowany przez G. Chaua i P. Leunga	31
3. Przykładowy schemat oszustwa karuzelowego z udziałem znikającego przedsiębiorcy.....	41
4. Model środków dyscypliny podatkowej wykorzystujący piramidę regulacyjną I. Ayresa i J. Braithwaite'a	44
5. Kontrola skarbowa w strukturze organizacyjnej Ministerstwa Finansów obowiązującej do 28 lutego 2017 roku	60
6. Formy kontroli skarbowej	70
7. Kontrola podatkowa w toku postępowania w sprawie wywiązywania się podatnika z obowiązków podatkowych (schemat obowiązujący do 28 lutego 2017 roku).....	95
8. Struktura organizacyjna Krajowej Administracji Skarbowej.....	98
9. Model zarządzania ryzykiem zewnętrznym rekomendowany przez OECD	143
10. Model zarządzania ryzykiem zewnętrznym rekomendowany przez Unię Europejską	144
11. Udział małych, średnich i dużych przedsiębiorstw w łącznej liczbie przedsiębiorstw oraz podatku należnym ogółem.....	144
12. Model oceny strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym wykorzystujący teorię programu	150
13. Wybrane metody eksploracji danych wykorzystywane w celu selekcji podatników do kontroli.....	158
14. Udział kontroli pozytywnych w podatkowych postępowaniach kontrolnych w latach 2006-2016 (%).....	191
15. Udział kontroli pozytywnych w kontrolach podatkowych ogółem w latach 2005-2016 (w %).....	199
16. Liczba wszczętych kontroli doraźnych i właściwych w latach 2005-2016.....	200
17. Kwota uszczuplenia podatkowego na jedną kontrolę pozytywną w latach 2005-2016	202
18. Liczba kontroli podatkowych w latach 2005-2016, w toku których ujawniono przestępstwa lub wykroczenia skarbowe	205

W monografii poruszono wiele zagadnień, które mają nowatorski charakter, między innymi:

- zaprezentowano czynniki i koncepcje dyscypliny podatkowej w ujęciu interdyscyplinarnym, nie tylko uwzględniając klasyczne teorie ekonomii, ale też odnosząc się do teorii formułowanych na gruncie finansów behawioralnych, psychologii czy socjologii,
- porównano zasady ogólne prowadzenia kontroli podatkowych, modele zarządzania ryzykiem zewnętrznym oraz metody selekcji podatników dla celów tej kontroli, a także sankcje za niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych w Polsce i innych państwach Unii Europejskiej, w Stanach Zjednoczonych oraz Australii,
- oceniono skuteczność kontroli podatników na podstawie danych statystycznych o kontrolach podatkowych i skarbowych przeprowadzonych w Polsce w latach 2005–2016, z wykorzystaniem licznych wskaźników i uwzględnieniem podziału między innymi na kategorie podatników czy obszary ryzyka zewnętrznego.

Na polskim rynku wydawniczym występuje poważny deficyt pozycji oceniających [...] skuteczność kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych na podstawie określonych mierników. Niniejsza publikacja jest w moim przekonaniu udaną próbą zmniejszenia tego deficytu. [...] W polskiej literaturze nie zaprezentowano dotychczas tak kompleksowego i wieloaspektowego podejścia do szeroko pojmowanego problemu oporu podatkowego.

Publikacja wpisuje się w światowy nurt badań nad zjawiskiem uchylania się od opodatkowania [...] jest ambitnym dziełem świadczącym o aspiracjach Autorki dołączenia do czołówki ekonomistów zajmujących się problematyką finansów publicznych. Jest oryginalnym opracowaniem naukowym prezentującym wysoki poziom merytoryczny przygotowanym z wykorzystaniem najnowszej literatury z zakresu finansów i bogatego materiału empirycznego.

(z recenzji wydawniczej prof. dra hab. Jerzego Sokołowskiego)

ISBN 978-83-7417-973-7

