

Studia Bezpieczeństwa Narodowego
Zeszyt 21 (2021)
ISSN 1508-5430, s. 81-98
DOI: 10.37055/sbn/146369

Institut Bezpieczeństwa i Obronności
Wydział Bezpieczeństwa, Logistyki i Zarządzania
Wojskowa Akademia Techniczna
w Warszawie

National Security Studies
Volume 21 (2021)
ISSN 1508-5430, pp. 81-98
DOI: 10.37055/sbn/146369

Institute of Security and Defense
Faculty of Security, Logistics and Management
Military University of Technology
in Warsaw

ZNACZENIE KONTROLI PRZEPROWADZANYCH NA PODSTAWIE USTAWY O KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ DLA BEZPIECZEŃSTWA EKONOMICZNEGO PAŃSTWA

THE IMPORTANCE OF CONTROLS PROVIDED ON THE BASIS OF THE ACT ON NATIONAL FISCAL ADMINISTRATION FOR STATE ECONOMIC SECURITY

Miłosz Kłowskiak

Uniwersytet Warszawski

Abstrakt. Poruszam w publikacji problemem naukowym jest określenie jakiego rodzaju czynności kontrolne mogą być podejmowane przez organy administracji skarbowej na podstawie regulacji ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ocena znaczenia omawianych kontroli z punktu widzenia bezpieczeństwa ekonomicznego państwa. W pracy wykorzystano metodę formalno-dogmatyczną polegającą na analizie aktów prawnych, jest to główna metoda stosowana w naukach prawnych. Posłużono się także metodą krytycznej analizy piśmiennictwa. Służba Celno-Skarbowa została powołana z dniem 1 marca 2017 r. Tworząc Służbę Celno-Skarbową przyznano jej uprawnienia należące wcześniej do Służby Celnej oraz organów kontroli skarbowej, ponadto przyznano również dodatkowe uprawnienia. Przepisy ustawy o KAS przede wszystkim nakierowane są na przeciwdziałanie przestępczości podatkowej. Analizując kwestię bezpieczeństwa państwa z punktu widzenia regulacji prawnych należących do gałęzi prawa podatkowego na pierwszy plan wysuwa się bezpieczeństwo ekonomiczne. Bezpieczeństwo ekonomiczne będzie zagrożone wówczas, gdy nastąpi spadek wpływów do budżetu państwa lub też do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, spowodowany działalnością niezgodną z prawem. Naruszenie przepisów prawa podatkowego może mieć charakter działalności przestępczej, unikania opodatkowania, jak i nieświadomego naruszania prawa przez podatników z racji na niejasność regulacji prawnych i niejednorodność co do ich wykładni po stronie organów podatkowych oraz sądów. Instrumenty przewidziane w ustawie o KAS to oprócz kontroli przestrzegania przepisów przez podatników także takiego rodzaju kontrole, które są przeprowadzane przed przyznaniem podatnikowi wybranych uprawnień. Przede wszystkim kontrole te mają za cel weryfikację dotychczasowego stopnia przestrzegania prawa, jak i ustalenie spełniania nakazanych prawem warunków, zanim podatnikowi zostanie przyznane określona preferencja lub status, z którym będą się wiązać uprawnienia. Ustawa o KAS przewiduje: kontrolę celno-skarbową, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie, kontrolę wyrobów akcyzowych

przeznaczonych na cele specjalne oraz ocenę wykorzystania środków budżetowych i mienia państwowego przeznaczonych na cele specjalne.

Słowa kluczowe: bezpieczeństwo ekonomiczne, prawo podatkowe, uprawnienia organów skarbowych, kontrola celno-skarbowa, audyt

Abstract. The scientific problem discussed in the publication is the determination of what types of control activities may be undertaken by tax administration authorities on the basis of the regulations of the Act of November 16, 2016 on the National Revenue Administration and the assessment of the importance of these controls from the point of view of the economic security of the state. The paper uses the formal-dogmatic method, it is the main method used in legal sciences. In the field of security sciences, a critical analysis of the literature was used. The Customs and Fiscal Service was established on 1 March 2017. By creating the Customs and Fiscal Service, it was granted the powers previously belonging to the Customs Service and fiscal control authorities, and additional powers were also granted. The provisions of the Act on National Revenue Administration are primarily aimed at counteracting tax crime. When analyzing the issue of state security from the point of view of legal regulations belonging to branches of tax law, economic security comes to the fore. Economic security will be threatened when there is a decrease in revenues to the state budget or to the budgets of local government units, caused by illegal activities. Violation of tax law may be a criminal activity. The instruments provided for in the Act on National Revenue Administration include, in addition to the control of compliance by taxpayers, also types of controls that are carried out before granting the taxpayer selected rights. First of all, these controls are aimed at verifying the current degree of compliance with the regulations, as well as determining the fulfillment of the conditions prescribed by law, before the taxpayer is granted a specific preference or status to which the rights will be attached. The Act on National Revenue Administration provides for: customs and fiscal control, audit, audit activities, official verification and control of excise goods intended for special purposes, and assessment of the use of budget funds and state property intended for special purposes.

Keywords: economic security, tax law, powers of tax authorities, customs and tax control, audit

Wprowadzenie

Poruszonym w publikacji problemem naukowym jest określenie jakiego rodzaju czynności kontrolne mogą być podejmowane przez organy administracji skarbowej na podstawie regulacji ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2021 poz. 422; dalej: ustawa o KAS) oraz ocena znaczenia omawianych kontroli z punktu widzenia bezpieczeństwa ekonomicznego państwa. Analizowany temat cechuje się dodatkowym walorem istotności z racji na przeważający wpływ dochodów podatkowych w zakresie dochodów budżetu państwa. W myśl ustawy budżetowej na rok 2021 z dnia 20 stycznia 2021 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 190), planowane dochody budżetu państwa zostały określone na 404,5 mld zł, w tym dochody podatkowe zostały zaplanowane na 369,1 mld zł. Z kolei projekt ustawy budżetowej na 2022 r. przewiduje dochody budżetu państwa wynoszące 481, 4 mld zł, z czego dochody podatkowe mają stanowić 446, 3 mld zł (<https://www.gov.pl/web/finanse/projekty-ustawy3>; dostęp: 10 grudnia 2021 r.).

W pracy wykorzystano metodę formalno-dogmatyczną polegającą na analizie aktów prawnych, jest to główna metoda stosowana w naukach prawnych. Posłużono się także krytyczną analizą piśmiennictwa.

Przepisy ustawy o KAS przede wszystkim nakierowane są na przeciwdziałanie przestępczości podatkowej. W przypadkach, kiedy ma miejsce naruszenie prawa

podatkowe, lecz nie stanowi ono jednocześnie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego organy podatkowe powinny posługiwać się regulacją kontroli podatkowe określoną w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2019 poz. 900 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa). Jednak z racji na brak jasno określonych granic w jakim zakresie do kontroli podatników stosuje się regulacje ustawy o KAS, a w jakim ordynacji podatkowej, instytucja kontroli celno-skarbowej (uregulowana w ustawie o KAS) może być także stosowana do przypadków, które nie stanowią przestępstwa lub przestępstwa skarbowego.

Przedstawiając ustrój Krajowej Administracji Skarbowej, należy zauważyć, że w ramach Krajowej Administracji Skarbowej wyodrębniono Służbę Celno-Skarbową, będącą jednolitą i umundurowaną formacją, którą tworzą funkcjonariusze (art. 1 ust. 3 ustawy o KAS). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 24 maja 2013 r. o środkach przymusu bezpośredniego i broni palnej (Dz.U. 2019 poz. 2418), funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej są Uprawnieni do używania lub wykonywania środków przymusu bezpośredniego i broni palnej.

Służba Celno-Skarbowa została powołana z dniem 1 marca 2017 r. Tworząc Służbę Celno-Skarbową przyznano jej uprawnienia należące wcześniej do Służby Celnej oraz organów kontroli skarbowej, ponadto przyznano również dodatkowe uprawnienia. Uprawnienia przyznane Służbie Celno-Skarbowej, które nie przysługiwały Służbie Celnej ani organom kontroli skarbowej to rozpoznawanie, zapobieganie, wykrywanie i ściganie sprawców niektórych przestępstw wyliczonych w przepisach (Strzelec D., Łoboda M., 2017, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, s. 33). Są to przestępstwa wymienione w art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy o KAS¹. W tym zakresie nałożono obowiązki rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania przestępstw określonych w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. 2019 poz. 1950 ze zm.; dalej: k.k.) dotyczących art. 258, 270, 273 oraz 286 par. 1 k.k.². Dotychczas w przypadku wykrycia tego rodzaju przestępstw przez organy administracji skarbowej, prowadzenie postępowań przekazywane było prokuraturze (Strzelec D., Łoboda M., 2017, s. 40).

¹ Sprzedajność pełniących funkcję publiczną, przekupstwo, płatna protekcja bierna i czynna, nadużycie uprawnień przez funkcjonariuszy, osoby zatrudnione albo pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych KAS w związku z wykonywaniem czynności służbowych (art. 228-231 k.k.), przekupstwa, płatnej protekcji biernej i czynnej, (art. 229 – 230a k.k.) popełnionych przez osoby niezatrudnione albo niepełniące służby w jednostkach organizacyjnych KAS w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez pracowników lub funkcjonariuszy oraz groźby karalnej, naruszenia nietykalności cielesnej funkcjonariusza, czynnej napaści na niego lub znieważenia (art. 190, 222, 223 i 226 k.k.)

² Są to obowiązki w zakresie rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania przestępczości zorganizowanej oraz udziału w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 k.k.), fałszerstwa materialnego (art. 270 k.k.), fałszerstwa intelektualnego (art. 271 k.k.), używanie dokumentów poświadczających nieprawdę zawierających fałszerstwo intelektualne (art. 273 k.k.) oraz oszustw (art. 286 par. 1 k.k.).

Należy także zauważyć, że do momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej występował problem z adekwatnym zagospodarowaniem Służby Celnej (zob. szerzej Kłosowiak M., 2021, *Służba Celno-Skarbowa – struktura Krajowej Administracji Skarbowej po zmianach z 1 marca 2017 r.* W: K. Śmiałek, W. Śmiałek, red. *Formacje policyjne w systemie bezpieczeństwa wewnętrznego państwa*. Warszawa: Wojskowa Akademia Techniczna).

Działalność Służby Celno-Skarbowej skupia się na realizacji ustawowo wskazanych zadań KAS. W tym przypadku jako podstawowe zadania powinno się wskazać realizację dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS), realizację dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów (art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS) oraz rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców.

Zadania te realizuje Służba Celno-Skarbowa poprzez przeprowadzanie poszczególnych rodzajów kontroli, które reguluje ustawa o KAS.

Pojęcie bezpieczeństwa ekonomicznego a ustawa o KAS

Analizując kwestię bezpieczeństwa państwa z punktu widzenia regulacji prawnych należących do gałęzi prawa podatkowego na pierwszy plan wysuwa się bezpieczeństwo ekonomiczne. Bezpieczeństwo ekonomiczne będzie zagrożone wówczas, gdy nastąpi spadek wpływów do budżetu państwa lub też do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, spowodowany działalnością niezgodną z prawem. Naruszenie przepisów prawa podatkowego może mieć charakter działalności przestępczej, unikania opodatkowania, jak i nieświadomego naruszenia prawa przez podatników z racji na niejasność regulacji prawnych i niejednorodność co do ich wykładni po stronie organów podatkowych oraz sądów.

Jak stwierdza J. Duży, szczególnie specyfika konstrukcji prawnych podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług umożliwia dokonywanie przestępstw w oparciu o wykorzystanie mechanizmów tych podatków (Duży J., 2013, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępczego nadużycia mechanizmów w VAT i akcyzowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, s. 42). J. Duży zwraca uwagę na ogromne zyski, jakie osiągają grupy przestępcze z procederu nadużywania mechanizmów podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług oraz na nieadekwatność przyjmowanych metod reakcji karnej wynikających z nieświadomości rzeczywistego charakteru zjawiska i zasadniczego powodu jego kryminalizacji. Przestępstwa te mogą polegać na wykorzystywaniu towarów wbrew zadeklarowanemu

sposobowi ich wykorzystywania (np. na gruncie akcyzy wykorzystywanie oleju opałowego jako paliwa pojazdów) lub na wyłudzeniu nienależnych zwrotów podatku (podatek od towarów i usług).

Z kolei unikanie opodatkowania to działania podatnika zgodne z literalnym brzmieniem przepisów prawa, lecz stojące w sprzeczności z celem tych przepisów. Ponadto, aby daną aktywność podatnika uznać za unikanie opodatkowania, jego działania muszą być nakierowane głównie na osiągnięcie korzyści podatkowej oraz mieć charakter sztuczny (por. art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa; zob szerzej Nawrot R., 2015 *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacja w prawie polskim*. Warszawa: Difin, s. 33-39; Dąbrowska B., 2019, *Bezpieczeństwo ekonomiczne w ramach wnikliwej kontroli organów skarbowych, których celem jest wyeliminowanie unikania płacenia podatków w Polsce, Aktualne i przewidywane zagrożenia bezpieczeństwa ekonomicznego Polski*. W: K. Śmiałek, W. Śmiałek, red. *Bezpieczeństwo ekonomiczne. Wymiar narodowy i międzynarodowy*, Warszawa: Centralny Ośrodek Analizy Skazań, s. 193).

Instrumenty przewidziane w ustawie o KAS to oprócz kontroli przestrzegania przepisów przez podatników także takiego rodzaju kontrole, które są przeprowadzane przed przyznaniem podatnikowi wybranych uprawnień. Przede wszystkim kontrole te mają za cel weryfikację dotychczasowego stopnia przestrzegania prawa, jak i ustalenie spełniania nakazanych prawem warunków, zanim podatnikowi zostanie przyznane określona preferencja lub status, z którym będą się wiązać uprawnienia.

W ramach pojęcia bezpieczeństwa ekonomicznego wyróżnia się przykładowe podtypy tej kategorii bezpieczeństwa. Wskazuje się na bezpieczeństwo surowcowe, finansowe, rolne, technologiczne, żywnościowe i energetyczne (Śmiałek K., Śmiałek W., 2019, *Bezpieczeństwo ekonomiczne. Wymiar narodowy i międzynarodowy*. Warszawa: Centralny Ośrodek Analizy Skazań, s. 5). W literaturze wskazuje się na występowanie obecnie procesu ekonomizacji bezpieczeństwa. Jest to proces charakteryzujący się wzrostem znaczenia czynników ekonomicznych w zapewnieniu bezpieczeństwa (Śmiałek K., Śmiałek W., 2019, s. 5). Proces ten wynika między innymi z wzrostu współzależności międzynarodowych, będących wynikiem internacjonalizacji i globalizacji różnych dziedzin życia.

W ocenie E. Haliżaka pojęcie zagrożenia bezpieczeństwa ekonomicznego należy rozumieć jako zaistnienie takiej sytuacji, w której gospodarka nie może się rozwijać, generować zysków i oszczędności z przeznaczeniem na inwestycje (Śmiałek K., Śmiałek W., 2019, s. 6-7). K. Książkowski definiując przedstawiany termin stwierdza, że bezpieczeństwo ekonomiczne to niezakłócenie funkcjonowania gospodarek, czyli utrzymanie podstawowych wskaźników rozwojowych oraz zapewnienie komparatywnej równowagi z gospodarkami innych państw (Śmiałek K., Śmiałek W., 2019, s. 7). M. Krawczyk ponadto zaznacza, że bezpieczeństwo ekonomiczne trwale związane jest z rzeczami materialnymi, kapitałem, oszczędnościami. Ten rodzaj bezpieczeństwa ściśle łączy się z dobrobytem, dostatkiem, bogactwem

jednostki, jak i całej społeczności (Krawczyk M., 2019, *Aktualne i przewidywane zagrożenia bezpieczeństwa ekonomicznego Polski* W: K. Śmiałek, W. Śmiałek, red. *Bezpieczeństwo ekonomiczne. Wymiar narodowy i międzynarodowy*, Warszawa. W: Centralny Ośrodek Analizy Skażeń, s. 11). Jak również zauważa M. Krawczyk, na bezpieczeństwo ekonomiczne wpływ mają także sami obywatele³ poprzez płacenie podatków. Nieuczciwe działania, jak np. wyłudzenia na gruncie przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2021 poz. 685), stają się przeszkodą dla zrównoważonego budżetu państwa (Krawczyk M., 2019, s. 12). Wspomniany Autor jako na jedno z zagrożeń dla bezpieczeństwa ekonomicznego zwraca uwagę na zadłużenie sektora finansów publicznych (Krawczyk M., 2019, s. 15). Nie ulega wątpliwości, że niższe wpływy podatkowe przekładają się na wzrost deficytu budżetowego, co następnie znajduje swoje odzwierciedlenie we wzroście państwowego długu publicznego⁴.

Podstawy prawne przeprowadzania kontroli w ustawie o KAS

Pod pojęciem kontroli rozumie się funkcję organu administracji polegającą na sprawdzaniu działalności innych jednostek bez stałych możliwości wpływu na działalność jednostek kontrolowanych przez wydawanie im nakazów czy poleceń (Lang J., 2009. W: *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski. Warszawa: LexisNexis, s. 89). Pojęcie kontroli należy odróżniać od pojęcia nadzoru, która to kompetencja przynajmniej organowi administracji uprawniające do oddziaływania na postępowanie jednostek nadzorowanych (Lang J., 2009, s. 89). Jak zauważają A. Podsiadły i J. Zawiejska-Rataj, instytucja kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego w znaczeniu i formie zbliżonej do współczesnej, jako nadzwyczajnie ważna dla funkcjonowania państwa, obecna jest w polskim ustawodawstwie od okresu dwudziestolecia międzywojennego (Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., 2018, *Krajowa Administracja Skarbowa – proceduralne aspekty wykrywania unikania opodatkowania*. W: *Nowe*

³ Posługiwanie się terminem *obywatel* dla określenia podmiotu podatku jest pewnym uproszczeniem. W świetle ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021 poz. 1128) podatnikami są osoby podlegające nieograniczonemu lub ograniczonemu obowiązkowi podatkowego, co nie wiąże się z formalną kwestią posiadania obywatelstwa polskiego (art. 3 powołanej ustawy).

⁴ Zgodnie z art. 72 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2021 poz. 305 ze zm.) państwowy dług publiczny obejmuje zobowiązania sektora finansów publicznych ze wskazanych w tym przepisie tytułów dłużnych. Państwowy dług publiczny stanowi zobowiązania całego sektora finansów publicznych (podsektora rządowego, podsektora samorządowego oraz podsektora ubezpieczeń społecznych). Zob. szerzej *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, 2019, A. Hanusz, red., Warszawa: Wydawnictwo Sejmowa, s. 154 – 156.

narzędzia kontrole, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym, red. B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski. Warszawa: Wolters Kluwer, s. 315).

Przeprowadzenie kontroli przewidzianej w ustawie o KAS może być poprzedzone przeprowadzeniem czynności operacyjno-rozpoznawczych. Głównym celem czynności operacyjno-rozpoznawczych jest to, aby funkcjonariusze w trakcie wykonywania tych czynności pozyskali i zabezpieczyli dowody, które później mogą okazać się kluczowe do zweryfikowania zasadności wszczęcia kontroli celno-skarbowej albo postawienia zarzutów w postępowaniu karnym bądź karnym-skarbowym (Melezini A., 2018. W: *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, Wolters Kluwer: Warszawa, s. 519). Czynności operacyjno-rozpoznawcze określa się także jako sposób ustalenia elementów stanu faktycznego bez wiedzy i zgody podmiotu, którego dany stan dotyczy (Rutkowski B, 2018. W: *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa: C.H. Beck, s. 435).

Podstawowe znaczenie spośród instrumentów kontrolnych ustanowionych ustawą o KAS ma kontrola celno-skarbowa. Kontrola celno-skarbowa ma na celu zwalczanie najpoważniejszych przestępstw mogących stanowić naruszenie bezpieczeństwa finansowego państwa (Zdunek A., 2018, *Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego*. W: B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, red., *Nowe narzędzia kontrole, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer, s. 299; Podsiadły A., Zawiejska-Rataj J., 2018, s. 321). Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy o KAS jest to kontrola nastawiona na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę (Uzasadnienie do projektu ustawy s. 50 (<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/1D3E5786527F7070C1258025005B78E5/%24File/826-uzas.docx> - 10 grudnia 2021 r.)). Można wskazać na uchylanie się od opodatkowania⁵ związanego z wystawianiem fikcyjnych faktur VAT, nielegalny obrót paliwami, niezgłaszanie do opodatkowania działalności gospodarczej (Zalewski D., 2019. W: D. Zalewski, red. *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*. Warszawa: Wolters Kluwer, s. 55).

Analizując informację przedstawiane na stronie internetowej *Ministerstwo Finansów – Krajowa Administracja Skarbowa* można wskazać szereg przykładów skuteczności działań funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej podejmowanych w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych oraz kontroli celno-skarbowej. Tytułem przykładu kontrola celno-skarbowa wykazała, że podatnik w nieuprawniony sposób skorzystał ze zwolnienia z poboru i zapłaty podatku u źródła. Spółka nie była rzeczywistym beneficjentem otrzymywanych odsetek, a jedynie pośredniczyła w przekazaniu należności odsetkowych innym podmiotom, przez to nie spełniała ustawowych wymogów do skorzystania ze zwolnienia. Na skutek kontroli, spółka złożyła korektę deklaracji podatkowych i zapłaciła podatek w wysokości ponad

⁵ Uchylanie się od opodatkowania, w przeciwieństwie do terminu *unikanie opodatkowania*, oznacza działalność podatnika sprzeczną z literą prawa, a nie tylko z celem przepisów.

75 mln zł (<https://www.gov.pl/web/kas/kas-odzyskala-75-mln-zl-niezaplaconego-podatku-u-zrodla>? [dostęp: 10 grudnia 2021 r.]). Istotą sferą działań KAS jest przeciwdziałanie wystawianiu fikcyjnych faktur w związku z wyłudzeniami w podatku od towarów i usług. Tytułem przykładu w jednej z operacji funkcjonariuszy KAS zatrzymano członków grupy przestępczej, którzy wprowadzili do obrotu fikcyjne faktury o wartości 70 mln zł. Straty Skarbu Państwa z tytułu podatku VAT i CIT wyniosły 16 mln zł (<https://www.gov.pl/web/kas/kas-i-cbsp-zatrzymaly-kolejne-osoby-za-wystawianie-fikcyjnych-faktur> [dostęp: 10 grudnia 2021 r.]). W zakresie przeciwdziałania nadużyciom w podatku od towarów i usług można też wskazać na udaremnienie zwrotu nienależnego podatku w wysokości 30 mln zł. (<https://www.gov.pl/web/kas/kas-udaremnila-zwrot-nienaleznego-podatku-30-mln-zl> [dostęp: 10 grudnia 2021 r.]). Innym przykładem jest działalność funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej przeciwdziałająca nielegalnemu hazardowi. W tym przypadku funkcjonariusze zlokalizowali miejsce produkcji i serwisowania nielegalnych automatów do gier, wykryto 94 nielegalne automaty do gier oraz części do ich produkcji i serwisowania (<https://www.gov.pl/web/kas/kas-wykryla-miejsce-produkcji-i-serwisowania-nielegalnych-automatow-do-gier> [dostęp: 10.12.2021]). Można także wskazać szereg przykładów przeciwdziałania nielegalnej sprzedaży towarów bez akcyzy oraz nielegalnemu wwożeniu takich towarów do Polski. Według danych KAS w okresie od stycznia do listopada 2021 r., na granicy polsko-ukraińskiej udaremniono przemyt 5,87 mln papierosów, na granicy polsko-białoruskiej 99,811 mln papierosów, na granicy polsko-rosyjskiej 12,9 mln papierosów, zaś na granicy polsko-litewskiej 64,89 mln papierosów (<https://www.gov.pl/web/kas/44-mln-papierosow-ukryte-wsrod-sloikow> [dostęp: 10.12.2021]). Jeśli chodzi o przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu towarów bez akcyzy na rynku krajowym, można wskazać na działania podjęte przez KAS, które polegały na likwidacji fabryki nielegalnych papierosów. Zabezpieczono wówczas około 6 mln papierosów i blisko 8 ton tytoniu o wartości prawie 10 mln zł oraz zatrzymano 11 osób (<https://www.gov.pl/web/kas/kas-cbsp-i-ksp-zlikwidowaly-fabryke-papierosow-11-podejrzanych-w-areszcie> [dostęp: 10.12.2021]).

Warto również wskazać, że na skutek nowelizacji ustawy o KAS od dnia 1 stycznia 2022 r. wejdą w życie przepisy ustanawiające instytucję nabycia sprawdzającego. Konstrukcja ta ma służyć doraźnym kontrolą, ma polegać na nabyciu towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej oraz wydawania nabywcy paragonu fiskalnego (art. 94k ustawy o KAS).

Oprócz kontroli celno-skarbowej należy wyróżnić instytucję audytu uregulowaną w art. 95-98 ustawy o KAS. Audyt uregulowany w ustawie o KAS obejmuję

ocenę gospodarowania środkami publicznymi⁶ z wyłączeniem badania celowości wykorzystania środków zaliczanych do dochodów własnych⁷ i subwencji ogólnej⁸ jednostki samorządu terytorialnego (art. 95 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS). Zakres pojęcia środki publiczne określa art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Środkami publicznymi są dochody publiczne, środki z budżetu UE oraz inne bezzwrotne środki z zagranicy, przychody budżetów publicznych oraz przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności (Woźniak B., 2015, Sektor finansów publicznych. W: A. Alińska, red. Współczesne finanse publiczne. Warszawa: Difin, s. 36 – 63).

Przepisy ustawy o KAS uszczegóławiając zakres audytu wskazują także, że polega on między innymi na ocenie gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu, jak i gospodarowania środkami publicznymi, które są przeznaczone na współfinansowanie krajowe funduszy, programów i projektów realizowanych ze środków z Unii Europejskiej oraz Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (Art. 95 ust. 1 pkt 1 i 1a ustawy o KAS).

Ponadto w zakres audytu wchodzi ocena wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym (art. 95 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS) oraz wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa w celu realizacji zadań publicznych oraz prawidłowości prywatyzacji mienia Skarbu Państwa (art. 95 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS; w zakresie wyczerpującego zakresu przedmiotowego audytu zob. art. 95 ust. 1 ustawy o KAS). Jak zauważa A. Halicki, celem tej konstrukcji prawnej jest ochrona interesów finansowych Unii Europejskiej oraz Polski poprzez to, że audyt dostarcza niezbędnych informacji o prawidłowości wydatkowania tych środków (Halicki A., 2018. W: L. Bielecki, A. Gorgol, red. *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*. Warszawa: CH. BECK, s. 398).

6 Zakres pojęcia *środki publiczne* określa art. 5 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Środkami publicznymi są dochody publiczne, środki z budżetu UE oraz inne bezzwrotne środki z zagranicy, przychody budżetów publicznych oraz przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności (zob. szerzej Woźniak B., 2015, *Sektor finansów publicznych*. W: A. Alińska, red. *Współczesne finanse publiczne*. Warszawa: Difin, s. 36 – 63).

7 Pojęcie dochodów własnych określa ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. 2021 poz. 38). Przykładowo w zakresie dochodów własnych gminy zob. art. 4 ust. 1 powołanej ustawy.

8 Subwencja ogólna jest formą transferu środków finansowych z budżetu państwa do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, o charakterze ogólnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, bezwarunkowym, obiektywnie określonym, w celu uzupełnienia dochodów własnych tych budżetów, o którego sposobie wykorzystania decydują samodzielnie organy stanowiące tych jednostek (Chojna-Duch E., 2017, *Prawo finansowe. Finanse publiczne*. Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego, s. 349).

Ustawa o KAS nie określa definicje legalnej pojęcia audyt. Jednak przepisy art. 95 – 98 ustawy o KAS mogą zostać uznane za definicję zakresową, ponieważ ustawa nie wyjaśnia znaczenia terminu audyt, lecz stanowi o tym jaki jest zakres podmiotowo-przedmiotowy audytu, przez jakie podmioty jest przeprowadzany, jakie są instrumenty oddziaływania na podmioty audytowane.

W doktrynie pojęcie audytu występuje w dwóch znaczeniach: audytu zewnętrznego oraz audytu wewnętrznego. Audyt zewnętrzny jest formą kontroli, służy przysporzeniu wartości dodanej jednostki, będącej przedmiotem audytu (usprawnieniu organizacji, zmniejszeniu kosztów, zwiększeniu wydajności pracy, zwiększeniu wartości aktywów, polepszeniu wyniku finansowego, lepszemu rozpoznaniu i ocenie ryzyka, rzetelności danych i dokumentów) oraz bezpieczeństwu obrotu gospodarczego. Jednak jest on przeprowadzany głównie w podmiotach prawa handlowego (jednostkach komercyjnych) przez uprawniony podmiot zewnętrzny, zgodnie z zasadami prawa i działa na rzecz właściciela (Chojna-Duch E., 2010, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 1, s. 48-49). Audyt wewnętrzny prowadzony jest w oparciu o ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2021 poz. 217). Audyt zewnętrzny inaczej nazywany jest audytem finansowym.

Z kolei audyt wewnętrzny prowadzony jest w oparciu o przepisy art. 272 – 296 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: ustawa o finansach publicznych; Dz.U. 2021 poz. 305 ze zm.). Pojęcie audytu wewnętrznego wywodzi się z pojęcia kontroli, ale jest szersze. Zgodnie z art. 272 powołanej ustawy, audyt wewnętrznym jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Pojęcie to zatem łączy w sobie dwa elementy: ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Kontrola zarządcza stanowi osobną instytucję finansów publicznych uregulowaną w art. 68 – 71 ustawy o finansach publicznych.

Jak podaje M. Anczakowski, audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu wytyczonych celów przez systematyczne i konsekwentne działanie służące ocenie i poprawie efektywności zarządzania ryzykiem, systemów kontroli oraz procesów zarządzania organizacją (Anczakowski M., 2006, *Audyty wewnętrzny w systemie kontroli*, Kontrola Państwowa 3, s 29-30). Audytor wewnętrzny działa w oparciu o takie kryteria jak: adekwatność, efektywność i skuteczność (Chojna-Duch E., 2012, *Audyty wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 718, s. 339). Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego pojęcia

audytu wewnętrznego wiąże się z koniecznością wypełnienia porozumień przedakcesyjnych w procesie przystępowania do Unii Europejskiej. Stworzenie instytucji posługującej się standardami profesjonalnej praktyki było próbą zabezpieczenia prawidłowego gospodarowania środkami pochodzącymi z bezzwrotnej pomocy z Unii Europejskiej (Żuk E., 2015, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza jako istotne elementy nowego zarządzania w administracji publicznej*. W: E. Kowalewska, P. Mańczyk, red. *Współczesne problemy bankowości i sektora finansów publicznych, t. I*. Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji: Szczecin 2015, s. 471).

Porównując audyt zewnętrzny (finansowy) oraz audyt wewnętrzny (prowadzony w jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie ustawy o finansach publicznych) dostrzega się różnice w celach tych konstrukcji. Pierwszy rodzaj audyt polega na badaniu sprawozdań finansowych, które przeprowadza się raz w roku i opiera się o kryterium legalności. Audyt wewnętrzny jest działalnością o szerszym charakterze. Prowadzony jest stale przez zatrudnionego w tym celu pracownika (art. 277 – 278 ustawy o finansach publicznych) oraz oprócz kwestii finansowych odnosi się do usprawnienia całokształtu funkcjonowania organizacji (działanie na przyszłość).

Audyt dokonywany na podstawie ustawy o KAS prowadzony jest na podstawie odmiennych kryteriów w zależności od zakresu przedmiotowego. W przypadku audytu wykorzystania środków pochodzących z Unii Europejskiej oraz pomocy z Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu, jak i gospodarowania środkami publicznymi, które są przeznaczone na współfinansowanie krajowe funduszy, programów i projektów realizowanych z tych środków (art. 95 ust. 1 pkt 1 i 1a ustawy o KAS), audyt dotyczy w szczególności skuteczności funkcjonowania systemów zarządzania i kontroli, prawidłowości rachunków, prawidłowości i zgodności z prawem wydatków oraz wywiązywania się z warunków finansowania pomocy (art. 95 ust. 2 ustawy o KAS). W tym przypadku audyt przeprowadzany jest przez Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS). Jednostką organizacyjną Ministerstwa Finansów, która podlega Szefowi KAS i której dyrektor jest upoważniony do wykonywania zadań z zakresu audytu jest Departament Audytu Środków Publicznych (<https://www.gov.pl/web/kas/das> [dostęp: 10 grudnia 2021 r.]). W pozostałym zakresie przedmiotowym audytu, audyt obejmuje ocenę w szczególności oszczędności, skuteczności, efektywności, celowości i zgodności z prawem podejmowanych działań (art. 95 ust. 3 ustawy o KAS). W obu przypadkach wskazane kryteria przeprowadzania audytu stanowią katalogi otwarte (Mudrecki A., 2018. W: A. Melezini, K. Teszner, red. *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*. Wolters Kluwer: Warszawa, s. 423-424). Audyt ten jest wykonywany przez dyrektora izby administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS). Oszczędność oznacza minimalizację kosztów, skuteczność dotyczy realizacji celów na skutek podjęcia określonych działań, efektywność to porównanie nakładów z rezultatami jakie zostały osiągnięte (Halicki

A., 2018, s. 403). Kryterium celowości obejmuje badanie zapewnienia zgodności z celami określonymi dla kontrolowanej jednostki lub działalności oraz zapewnienia optymalizacji zastosowanych metod i środków, ich odpowiedniości w stosunku do osiągnięcia założonych celów (Kiczka K, 2014, *Wybrane zagadnienia kontroli współdziałania podmiotów publicznych i prywatnych w sferze gospodarki komunalnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 3555, s. 61). Z racji na nieostrość przedstawionych pojęć na potrzeby przeprowadzania audytu można posługiwać się między innymi normami ISO. Normy ISO są dokumentami opracowywanymi przez międzynarodowych ekspertów z danej dziedziny. Zawierają informacje i praktyczne wskazówki, a także dobre praktyki odnośnie wielu różnorodnych aspektów działalności (<https://mfiles.pl/pl/index.php/ISO>; dostęp: 10 grudnia 2021 r.).

Z kolei legalność opiera się na weryfikacji czy działania podejmowane przez daną jednostkę mają podstawę prawną w myśl art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. uchwalona przez Zgromadzenie Narodowe w dniu 2 kwietnia 1997 r., przyjęta przez Naród w referendum konstytucyjnym w dniu 25 maja 1997 r., podpisana przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 16 lipca 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483 ze zm.).

Audyt kończy się sporządzeniem sprawozdania, opinii lub zalecenia, następnie audytowany obowiązany jest w terminie określonym przez właściwy organ do poinformowania o podjętych działaniach (art. 97 ust. 1 i 4 ustawy o KAS).

Porównując audyt wewnętrzny do audytu prowadzonego w oparciu o ustawę o KAS należy stwierdzić, że konstrukcje i ogólne zasady audytu wewnętrznego mogą być pomocne. Zwłaszcza z racji na nieostrość pojęć stanowiących punkt odniesienia dla prowadzenia audytu (oszczędności, skuteczności, efektywności, celowości). Jednak audyt ustanowiony w ustawie o KAS, głównie dotyczący wydatkowania środków publicznych (nie zaś funkcjonowania całej jednostki), nie ma charakteru stałego, nie polega na zatrudnieniu pracownika w jednostce, który nie bieżąco ocenia jej działania w oparciu o ustalone kryteria. Stąd można uznać za celowe odrębne uregulowanie audytu w ustawie o KAS zamiast odesłania przez ustawodawcę do stosowania bądź odpowiedniego stosowania regulacji z ustawy o finansach publicznych.

Dział V rozdział 3 ustawy o KAS normuje instytucję czynności audytowych (art. 99 -105 ustawy o KAS). Czynności audytowe mają wąsko określony zakres przedmiotowy i dotyczą stosowania wybranych przepisów prawa celnego (art. 99 ust. 1 ustawy o KAS) lub sytuacji prawnej przedsiębiorcy telekomunikacyjnego oraz dostawców usług płatniczych (art. 99a ustawy o KAS). W przypadku tych dwóch ostatnich podmiotów, czynności audytowe wiąże się z nałożonymi na nich obowiązkami przez ustawę ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. 2020 poz. 2094).

Czynności audytowe w zakresie stosowania prawa celnego polegają na badaniu dokumentacji i weryfikacji jej autentyczności, dokonywaniu oględzin i sprawdzaniu

stanu pomieszczeń i innych obiektów, dokonywaniu oceny wypłacalności wnioskodawcy, badaniu bezpieczeństwa systemów teleinformatycznych (art. 100 ust. 1 ustawy o KAS). Czynności te są przeprowadzane, gdy dany podmiot wystąpi o przyznanie statusu upoważnionego przedsiębiorcy. Status ten stanowi potwierdzenie wiarygodności podmiotu w obrocie towarowym. Skutkiem otrzymania tego statutu jest podleganie mniejszej liczbie kontroli w przyszłości (Halicki A., 2018, s. 414).

Czynności audytowe związane z przedsiębiorcami telekomunikacyjnymi oraz dostawcami usług płatniczych polegają w szczególności na badaniu dokumentacji związanej z wykonywaniem obowiązków, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (art. 100a ustawy o KAS). Przepisy te mają na celu przeciwdziałanie nielegalnemu hazardowi prowadzonemu w Internecie (uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw z dnia 12 października 2018, druk 2905, s. 30-31). Czynności audytowe prowadzi dyrektor izby administracji skarbowej, a w wybranym zakresie naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 25 ust. 1 pkt 4 oraz art. 100b ustawy o KAS).

Porównując instytucję audytu oraz czynności audytowych, pierwsza odnosi się do wykorzystywania środków publicznych, zaś druga do przestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podatnika. Są to zatem odrębne płaszczyzny. Pokazuje to jak szeroki i różnorodny jest zakres kompetencji KAS.

Dział IV rozdział 4 ustawy o KAS przewiduje jako odrębny rodzaj czynności podejmowanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej kontrole pod ustawową nazwą *urzędowe sprawdzenie*. Urzędowe sprawdzenie może zostać przeprowadzone między innymi przed podjęciem działalności wskazanej w art. 74 ust. 1 – 4 ustawy o KAS. Jest to działalność polegająca na produkcji, przemieszczaniu i zużyciu wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzanie, uszlachetnianie, przerabianie, skażanie, rozlew, przyjmowanie, magazynowanie, wydawanie, przewóz i niszczenie, oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy. Ponadto urzędowe sprawdzenie znajduje zastosowanie w zakresie gier hazardowych oraz w zakresie wydobycia uróbku rudy miedzi i innych wybranych czynności, o których mowa w ustawie z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. 2020 poz. 452 ze zm.). Na podstawie art. 106 pkt 2 ustawy o KAS przeprowadzenie urzędowego sprawdzenia jest obowiązkowe, gdy przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2020 poz. 722 ze zm.) uzależniają wydanie decyzji od wyniku tych czynności (Mudrecki A., 2018, s. 447). Na mocy wskazanego przepisu, obowiązkowe przeprowadzenie urzędowego sprawdzenia będzie miało miejsce na przykład w związku z wydaniem zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego (Mudrecki A., 2018, s. 447).

Urzędowe sprawdzenie polega na weryfikacji w miejscu prowadzenia działalności, czy zostały zapewnione odpowiednie warunki i środki określone w oparciu o przepisy prawa. Urzędowe sprawdzenie kończy się sporządzeniem protokołu.

W przypadku, gdy na skutek urzędowego sprawdzenia zostanie ustalone, że nie zostały zapewnione warunki i środki wymagane prawem, naczelnik urzędu celno-skarbowego wyznacza termin do ich spełnienia, a następnie przeprowadza ponowne urzędowe sprawdzenie (art. 110 ustawy o KAS). Urzędowe sprawdzenie przeprowadza naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS).

Urzędowe sprawdzenie w zakresie założeń tej konstrukcji wydaje się być zbliżone do czynności audytowych. Obie te instytucje jako jeden z celów mają przyznanie pewnych uprawnień podatnikowi, w pierwszym przypadku jest to status upoważnionego przedsiębiorcy, w drugim zaś może wiązać się np. z zezwoleniem na prowadzenie składu podatkowego.

Oprócz przedstawionych powyżej form kontroli, ustawa o KAS na skutek nowelizacji została uzupełniona o rozdział 1a oraz 2a działu V. Rozdział 1a stanowi o kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne. Wcześniej regulacja była ustanowiona w rozporządzeniu zgodnie z art. 56 ustawy o KAS. Ustawodawca zdecydował o rozstrzygnięciu tej kwestii na poziomie ustawowym. Istotą tej regulacji jest to, że część uprawnień kontrolnych należało odebrać Szefowi KAS i przekazać je bezpośrednio służbom, tak aby działalność kontrola administracji skarbowej nie stanowiła zagrożenia dla prawidłowej realizacji zadań nałożonych na te służby.

Wyłączone zostają spod kontroli celno-skarbowej wyroby akcyzowe, które zostały przeznaczone na cele specjalne w jednostkach podległych Ministrowi Obrony Narodowej lub przez niego nadzorowanych, Policji, Państwowej Straży Pożarnej, Straży Granicznej, Służby Ochrony Państwa, jednostkach organizacyjnych Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu i Centralnego Biura Antykorupcyjnego. Celami specjalnymi są między innymi mobilizacyjne zabezpieczenie jednostek organizacyjnych oraz zapasy nienaruszalne wynikające z planów obronnych (art. 94a i 94b ustawy o KAS). Z racji na szczególny status wykorzystywania wyrobów akcyzowych, związany z bezpieczeństwem państwa, organem właściwym do przeprowadzania kontroli nie są organy Krajowej Administracji Skarbowej, lecz podmioty, które wykorzystują te wyroby akcyzowe. Tożsame powody skutkowały wprowadzeniem do ustawy rozdział 2a działu 5 normującego ocenę wykorzystania środków budżetowych i mienia państwowego przeznaczonych na cele specjalne. Jest to rozwiązanie zmieniające zakres podmiotowy dokonywania audytu. Określone zostały cele specjalne wykonywane przez odpowiednie organy państwa, gdzie audyt dokonywany jest przez te organy, nie zaś przez Krajową Administrację Skarbową. Podobnego rodzaju konstrukcja prawna przewidziana została w ustawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (art. 13a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa). Uprawnienia organów podatkowych mogą zostać nadane Szefowi Agencji Wywiadu, Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego, Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego, jeśli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa. Celem tego przepisu

jest przede wszystkim to, aby funkcjonariusze, jak i współpracownicy tych służb nie składani deklaracji podatkowych do organów podatkowych właściwych ze względu na ich miejsce zamieszkania, lecz bezpośrednio do Szefa danej służby. Ma to chronić ich dane przed ujawnieniem.

Wnioski

Przedstawione rozważania miały na celu zaprezentowanie mechanizmów kontroli przeprowadzanych na podstawie ustawy o KAS mających wpływ na bezpieczeństwo ekonomiczne państwa. Pokazane zostały instrumenty prawne jakimi dysponuje administracja skarbowa na podstawie ustawy o KAS. Bezpieczeństwo ekonomiczne państwa, kiedy bierze się pod uwagę jego wymiar finansowy w wielu przypadkach nie jest związane z zagrożeniem zewnętrznym. Biorąc pod uwagę to, że wpływy budżetu państwa według danych na 2021 r. w 91,3% pochodzą z podatków istotne jest zapewnienie mechanizmów, które będą zapewniały przestrzeganie przepisów prawa podatkowego. Zagrożeniem dla bezpieczeństwa ekonomicznego państwa z punktu widzenia prawa podatkowe, jest nie tylko celowe nielegalne działanie podatników, lecz także problem unikania opodatkowania, który wymaga wnikliwej analizy i oceny, kiedy działalność podatnika jest zgodne z literą prawa, jednak są to działania niezgodne z celem przepisów, sztuczne oraz nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowych jako jedne z głównych celów tych działań. Ponieważ spośród wpływów podatkowych do budżetu państwa największe znaczenie mają dochody z podatku od towarów i usług oraz akcyzy, uprawnienia organów podatkowych w świetle ustawy o KAS są w tym zakresie szersze⁹. Regulacja ustawy o KAS wpisują się w wymogi stawiane przez UE, która to organizacja międzynarodowa wraz z przekazywaniem środków dla państw członkowskich nakłada obowiązek weryfikacji sposobu wykorzystania tych środków wedle ściśle określonych kryteriów. Oznacza to, że organy Krajowej Administracji Skarbowej weryfikują nie tylko kwestie związane z poborem podatków, ale także zasady wykorzystywania środków publicznych. Ważną kwestią dla bezpieczeństwa państwa jest także to, że część uprawnień kontrolnych należało odebrać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej i przekazać je bezpośrednio służbom, tak aby działalność kontrolna Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie stanowiła zagrożenia dla prawidłowej realizacji zadań nałożonych na te służby.

⁹ Biorąc pod uwagę łączne wpływy podatkowe do budżetu państwa, jak i do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych są wyższe niż wpływu z podatku akcyzowego, ponieważ część podatku dochodowego od osób fizycznych wpływa do budżetów samorządowych z pominięciem budżetu państwa.

BIBLIOGRAFIA

- [1] Anczakowski M., *Audyt wewnętrzny w systemie kontroli*, Kontrola Państwowa 2006, nr 3.
- [2] Bielecki L., Gorgol A. (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- [3] Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W. (red.) *Nowe narzędzia kontrole, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- [4] Cień K., [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Wydawnictwo Sejmowa, Warszawa 2019.
- [5] Chojna-Duch E., *Prawo finansowe. Finanse publiczne*, Warszawa 2017, Oficyna Prawa Polskiego.
- [6] Chojna-Duch E., *Audyt wewnętrzny w sektorze finansów publicznych – aktualne problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego 2012, nr 718.
- [7] Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, Kontrola Państwowa 2010, nr 1.
- [8] Dąbrowska B., *Bezpieczeństwo ekonomiczne w ramach wnikliwej kontroli organów skarbowych, których celem jest wyeliminowanie unikania płacenia podatków w Polsce, Aktualne i przewidywane zagrożenia bezpieczeństwa ekonomicznego Polski*, [w:] K. Śmiałek, W. Śmiałek (red.), *Bezpieczeństwo ekonomiczne. Wymiar narodowy i międzynarodowy*, Warszawa.
- [9] Duży J.: *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów w VAT i akcyzowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- [10] Kiczka K., *Wybrane zagadnienia kontroli współdziałania podmiotów publicznych i prywatnych w sferze gospodarki komunalnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 2014, nr 3555.
- [11] Kłosowiak M., *Służba Celno-Skarbowa – struktura Krajowej Administracji Skarbowej po zmianach z 1 marca 2017 r.*, [w:] *Formacje policyjne w systemie bezpieczeństwa wewnętrznego państwa*, red. K. Śmiałek, W. Śmiałek, Wojskowa Akademia Techniczna, Warszawa 2021.
- [12] Krawczyk, M. *Aktualne i przewidywane zagrożenia bezpieczeństwa ekonomicznego Polski*, [w:] K. Śmiałek, W. Śmiałek (red.), *Bezpieczeństwo ekonomiczne. Wymiar narodowy i międzynarodowy*, Warszawa 2019, Centralny Ośrodek Analizy Skażeń.
- [13] Lang J., [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, LexisNexis, Warszawa.
- [14] Melezini A., Teszner K. (red), *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- [15] Strzelec D., Łoboda M.: *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- [16] Woźniak, *Sektor finansów publicznych*, [w:] *Współczesne finanse publiczne*, A. Alińska, B. Woźniak (red.), Warszawa 2015, Difin.
- [17] Zalewski D, *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- [18] Zalewski D. (red.), *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- [19] Żuk E., *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza jako istotne elementy nowego zarządzania w administracji publicznej* [w:] *Współczesne problemy bankowości i sektora finansów publicznych, t. I*, red. E. Kowalewska, P. Mańczyk, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Szczecin 2015.
- [20] <https://www.gov.pl/web/finanse/projekty-ustawy3> [dostęp: 10.12.2021].
- [21] <https://www.gov.pl/web/kas/kas-odzyskala-75-mln-zl-niezaplaconego-podatku-u-zrodla?> [dostęp: 10.12.2021].

- [22] <https://www.gov.pl/web/kas/kas-i-cbsp-zatrzymaly-kolejne-osoby-za-wystawianie-fikcyjnych-faktur> [dostęp: 10.12.2021].
- [23] [23] <https://www.gov.pl/web/kas/kas-udaremnila-zwrot-nienaleznego-podatku-30-mln-zl> [dostęp: 10.12.2021].
- [24] <https://www.gov.pl/web/kas/kas-wykryla-miejsce-produkcji-i-serwisowania-nielegalnych-automatow-do-gier> [dostęp: 10.12.2021].
- [25] <https://www.gov.pl/web/kas/44-mln-papierosow-ukryte-wsrod-sloikow> [dos 10.12.2021].
- [26] <https://www.gov.pl/web/kas/kas-cbsp-i-ksp-zlikwidowaly-fabryke-papierosow-11-podejrzanym-w-areszcie> [dostęp: 10.12.2021].
- [27] <https://www.gov.pl/web/kas/das> [dostęp: 10.12.2021].
- [28] <https://mfiles.pl/pl/index.php/ISO> [dostęp: 10.12.2021].

