

KARY PIENIĘŻNE NAKŁADANE PRZEZ KAS I ICH ZASKARŻANIE

redakcja Dariusz Zalewski

Marek Krawczak, Dariusz Zalewski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

KARY PIENIĘŻNE NAKŁADANE PRZEZ KAS I ICH ZASKARŻANIE

redakcja Dariusz Zalewski

Marek Krawczak, Dariusz Zalewski

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Stan prawny na 1 lutego 2021 r.

Marek Krawczak, nr ORCID: 0000-0002-0771-1812

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały przygotowali
Marek Krawczak – rozdziały: 3, 4, 5, 6
Dariusz Zalewski – rozdziały: 1, 2, 7, 8, 9

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8223-575-3

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	15
Rozdział 1	
Rola i zadania organów KAS w zakresie nakładania kar pieniężnych	19
1. Uwagi wstępne	19
2. Zadania szczegółowe KAS	20
2.1. Zadania w zakresie realizacji dochodów publicznych	21
2.2. Zadania wynikające z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej	23
2.3. Zadania w zakresie zwalczania przestępczości	24
2.4. Zadania związane z realizacją pakietu paliwowego	27
2.5. Zadania w zakresie obrotu dewizowego	28
2.6. Zadania związane z egzekucją administracyjną	29
3. System organów KAS	29
3.1. Minister Finansów	30
3.2. Szef KAS	31
3.3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	32
3.4. Dyrektor izby administracji skarbowej	32
3.5. Naczelnik urzędu skarbowego	34
3.6. Naczelnik urzędu celno-skarbowego	34
4. Kara pieniężna za nieudzielenie informacji na podstawie art. 45 u.k.a.s.	35
4.1. Zakres informacji, do których żądania uprawnione są organy KAS	37
4.2. Tryb i termin udzielenia informacji organom KAS	38
4.3. Wysokość kary za nieudostępnienie informacji i jej miarkowanie	39
Rozdział 2	
Kary porządkowe i kary pieniężne w Ordynacji podatkowej	41
1. Kary porządkowe oraz kary pieniężne – podobieństwa i różnice	41
2. Kary porządkowe wymierzane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej	42

2.1. Uwagi wstępne	42
2.2. Naruszenie prawa podlegające karze porządkowej	43
2.3. Kara porządkowa za utrudnianie kontroli celno-skarbowej	47
2.4. Podmioty, wobec których wymierzana jest kara porządkowa	48
2.5. Tryb wymierzenia kary porządkowej	50
2.6. Przesłanki miarkowania kary porządkowej	51
2.7. Środki zaskarżania kary porządkowej na drodze administracyjnej	54
2.8. Przedawnienie wymierzenia kary porządkowej	55
3. Kary pieniężne wymierzane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej	56
3.1. Uwagi wstępne	56
3.2. Naruszenie prawa podlegające karze pieniężnej	59
3.3. Podmioty, wobec których wymierzana jest kara pieniężna	61
3.4. Podstawowe pojęcia związane z wymierzaniem kary pieniężnej instytucjom finansowym	63
3.5. Podstawowe pojęcia związane z wymierzaniem kary pieniężnej izbie rozliczeniowej	69
3.6. Kontrola wypełniania obowiązków nałożonych na instytucje finansowe	75
3.7. Tryb wymierzenia kary pieniężnej i jej miarkowanie	79
3.8. Środki zaskarżania kary pieniężnej	81
3.9. Przedawnienie wymierzenia kary pieniężnej	83

Rozdział 3

Kary pieniężne na podstawie ustawy o grach hazardowych	85
1. Uwagi wstępne	85
2. Podstawa prawna wymierzenia i wysokość kary oraz podmioty, wobec których wymierzana jest kara	90
3. Urządzanie gier hazardowych bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia	93
3.1. Pojęcie urządzającego gry	94
3.2. Ustalenie w sposób jednoznaczny charakteru urządzanych gier	100
3.2.1. Loterie	100
3.2.2. Gry kasynowe	103
3.2.3. Bingo	106
3.2.4. Zakłady wzajemne	106
3.3. Ustalenie, że gry hazardowe urządzone były bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia	109
3.4. Urządzanie gier hazardowych na podstawie udzielonej koncesji, udzielonego zezwolenia lub dokonanego zgłoszenia wbrew warunkom zatwierdzonego regulaminu, udzielonej koncesji, udzielonego zezwoleń lub dokonanego zgłoszenia lub prowadzenie gry bez wymaganej rejestracji automatów lub urządzeń do gry	110

4. Posiadacz samoistny i posiadacz zależny	112
5. Kara wobec uczestnika nielegalnej gry hazardowej	117
6. Kara wobec podmiotu zarządzającego grę hazardową, której urządzenie stanowi monopol państwa	119
6.1. Geneza monopolu państwa	119
6.2. Charakter monopolu państwa	121
6.3. Sankcje za zarządzanie gier stanowiących monopol państwa	125
7. Organ właściwy do nałożenia kary pieniężnej i środki zaskarżenia	126
8. Zastosowanie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego do kar pieniężnych wymierzanych na podstawie przepisów ustawy o grach hazardowych	138
9. Miarkowanie i odstąpienie od wymierzenia kary na podstawie przepisów ustawy o grach hazardowych	144
10. Przedawnienie kary	147

Rozdział 4

Kary pieniężne na podstawie ustawy o SENT	157
1. Uwagi wstępne	157
2. Kary pieniężne nakładane na podmiot wysyłający, odbierający lub sprzedający	163
3. Kary pieniężne nakładane na przewoźnika	166
3.1. Niedokonanie zgłoszenia przez przewoźnika	166
3.2. Niezupelnienie zgłoszenia przez przewoźnika	168
3.3. Kara dla przewoźnika za niedostarczenie towaru objętego zgłoszeniem	171
3.4. Kary pieniężne za niedokonanie aktualizacji zgłoszenia lub zgłoszenia innych danych niezgodnych ze stanem faktycznym	172
4. Odstąpienie od nałożenia kary pieniężnej	175
4.1. Odstąpienie od kary pieniężnej jako pomoc publiczna	175
4.2. Przesłanki odstąpienia od nałożenia kary pieniężnej	178
4.3. Podsumowanie	192
5. Organ określający karę oraz środki zaskarżenia kary pieniężnej	193
5.1. Właściwość organów KAS	193
5.2. Ograniczenia w zakresie działania doradcy podatkowego jako pełnomocnika w postępowaniu sądowym	198
6. Przedawnienie możliwości nakładania kary pieniężnej	202

Rozdział 5

Kary pieniężne na podstawie ustawy o transporcie drogowym	204
1. Uwagi wstępne	204
2. Kary pieniężne za naruszenia stwierdzone podczas kontroli drogowej	211
2.1. Podmioty podlegające karze, charakter sankcji administracyjnej	211
2.2. Wyłączenie odpowiedzialności przewoźnika	217

3. Organ określający karę oraz środki odwoławcze od decyzji nakładającej karę pieniężną	225
4. Przedawnienie	232

Rozdział 6

Kary pieniężne nakładane przez organy KAS na podstawie ustawy – Prawo o ruchu drogowym	237
1. Uwagi wstępne	237
2. Kary pieniężne za przejazd pojazdów nienormatywnych bez zezwolenia lub niezgodnie z warunkami określonymi w zezwoleniu	238
2.1. Podmioty podlegające karze, charakter sankcji administracyjnej	238
2.2. Odstąpienie od kary za przejazd po drogach publicznych pojazdów nienormatywnych bez zezwolenia lub niezgodnie z warunkami dla tego zezwolenia	253
3. Organ określający karę oraz środki odwoławcze od decyzji nakładającej karę pieniężną	261
4. Przedawnienie	262

Rozdział 7

Kara pieniężna w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego w VAT	264
1. Uwagi wstępne	264
2. Podmioty, wobec których wymierzana jest kara w postaci dodatkowego zobowiązania	267
3. Określenie naruszenia prawa podlegającego karze w postaci dodatkowego zobowiązania w VAT	268
4. Tryb procedowania organu przy wymierzaniu kary	269
5. Obligatoryjność wymierzenia sankcji	270
6. Wina sprawcy a ustalenie dodatkowego zobowiązania w VAT	271
7. Zasada proporcjonalności kary przy nałożeniu dodatkowego zobowiązania podatkowego	271
8. Przesłanki wyłączające możliwość nałożenia sankcji	273
9. Obniżenie wysokości sankcji w VAT	277
10. Okoliczności powodujące zastosowanie podwyższonej stawki dodatkowego zobowiązania	278
11. Środki zaskarżania decyzji o nałożeniu dodatkowego zobowiązania w VAT	281
12. Przedawnienie prawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania w VAT	281

Rozdział 8

Skargi do sądów administracyjnych w sprawach kar porządkowych i pieniężnych	283
1. Uwagi wstępne	283
2. Właściwość sądów administracyjnych	284
3. Koszty postępowania przed sądem	286

4. Prawo pomocy	290
5. Postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym w sprawach zaskarżania do sądu kar porządkowych i pieniężnych	292
5.1. Wymogi formalne pism sądowych	293
5.2. Uzupełnianie braków formalnych pism sądowych w sprawach kar pieniężnych i porządkowych	298
5.3. Pisma w postępowaniu sądowym składane poza rozprawą	299
5.4. Korespondencja z sądem drogą elektroniczną w sprawach kar pieniężnych i porządkowych	300
5.5. Składanie przez strony dokumentów do akt sprawy	304
6. Wymogi skarg na decyzje i postanowienia o nałożeniu kar pieniężnych i porządkowych	306
6.1. Wymogi formalne skargi	307
6.2. Wymogi merytoryczne skargi	311
6.3. Termin na wniesienie skargi i jego przywrócenie	314
6.4. Odpowiedź na skargę	316
6.5. Wniesienie skargi do WSA i autokontrola organu	317
6.6. Wyczerpanie środków zaskarżenia	319
7. Rozstrzygnięcia wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawach kar pieniężnych i porządkowych	320
7.1. Rodzaje rozstrzygnięć wojewódzkiego sądu administracyjnego	321
7.2. Pisemne uzasadnienie wyroku	328
7.3. Sprostowanie, uzupełnienie i wykładnia wyroku	330
7.4. Umorzenie postępowania	332
8. Postępowanie przed NSA w sprawach zaskarżania kar porządkowych i pieniężnych	334
8.1. Wniesienie skargi kasacyjnej i autokontrola WSA	336
8.2. Wymogi formalne skargi kasacyjnej	337
8.3. Wymogi konstrukcyjne skargi kasacyjnej	341
8.4. Uzasadnienie podstaw skargi kasacyjnej w zakresie wskazania naruszenia prawa	344
8.5. Procedura wnoszenia skargi kasacyjnej	349
8.6. Odpowiedź na skargę kasacyjną	350
8.7. Postępowanie przed NSA	351
8.8. Rozstrzygnięcia NSA	352
8.9. Rozstrzygnięcie sprawy przez NSA na podstawie art. 188 p.p.s.a.	354

Rozdział 9

Zbieg odpowiedzialności administracyjnej i karnej w przypadku kar

nakładanych przez organy	356
1. Uwagi wstępne	356
2. Zbieg kar w ocenie piśmiennictwa	356
3. Zasada <i>ne bis in idem</i> w orzecznictwie TK i NSA	360

4. Nałożenie kary w postaci dodatkowego zobowiązania w VAT po wyroku TK	362
5. Dopuszczalność zbiegu odpowiedzialności karnej i administracyjnej w praktyce ustawodawcy	366
6. Wnioski końcowe	370
Bibliografia	371

WYKAZ SKRÓTÓW

I. Akty normatywne

- dyrektywa 2015/849 – dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z 20.05.2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz.Urz. UE L 141, s. 73, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- Konstytucja RP – ustawa z 2.04.1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1896 ze zm.)
- pr. dew. – ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1708 ze zm.)
- pr. przed. – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
- p.r.d. – ustawa z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 110 ze zm.)

rozporządzenie nr 561/2006	– rozporządzenie (WE) nr 561/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady z 15.03.2006 r. w sprawie harmonizacji niektórych przepisów socjalnych odnoszących się do transportu drogowego oraz zmieniające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3821/85 i (WE) 2135/98, jak również uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3820/85 (Dz.Urz. UE L 102, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie nr 165/2014	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 165/2014 z 4.02.2014 r. w sprawie tachografów stosowanych w transporcie drogowym i uchylające rozporządzenie Rady (EWG) nr 3821/85 w sprawie urządzeń rejestrujących stosowanych w transporcie drogowym oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 561/2006 Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie harmonizacji niektórych przepisów socjalnych odnoszących się do transportu drogowego (Dz.Urz. UE L 60, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie nr 910/2014	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257, s. 73)
rozporządzenie 2016/403	– rozporządzenie Komisji (UE) 2016/403 z 18.03.2016 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1071/2009 w odniesieniu do klasyfikacji poważnych naruszeń przepisów unijnych, które mogą prowadzić do utraty dobrej reputacji przez przewoźnika drogowego, oraz zmieniające załącznik III do dyrektywy 2006/22/WE Parlamentu Europejskiego i Rady (Dz.Urz. UE L 74, s. 8)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.d.p.	– ustawa z 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 470 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.)
u.i.d.p.	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 346 ze zm.)
u.k.a.s.	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)

u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
u.p.t.u. z 1993 r.	– ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)
ustawa nowelizująca z 15.12.2016 r.	– ustawa z 15.12.2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2017 r. poz. 88)
ustawa nowelizująca z 7.04.2017 r.	– ustawa z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935)
ustawa o SENT	– ustawa z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2020 r. poz. 859)
ustawa STIR	– ustawa z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491 ze zm.)
u.t.d.	– ustawa z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2019 r. poz. 2140 ze zm.)

II. Nazwy instytucji

KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIR	– Krajowa Izba Rozliczeniowa S.A.
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KNF	– Komisja Nadzoru Finansowego
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NUCS	– Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego
SN	– Sąd Najwyższy
STIR	– System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
UE	– Unia Europejska
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

III. Czasopisma, publikatory i inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
Legalis	– system informacji prawnej Legalis
LEX	– system informacji prawnej LEX
LexisNexis	– system informacji prawnej LexisNexis
M.P.	– Monitor Polski
M. Pod.	– Monitor Podatkowy
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSAB	– Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSNAPiUS	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
OSN(K)	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A
OTK-ZU	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
VAT	– podatek od towarów i usług
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

WSTĘP

Prezentowana praca dotyczy problematyki związanej z nakładaniem kar pieniężnych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej. Dokonując przeglądu literatury z analizowanego zakresu, można stwierdzić, że brak jest opracowań, które kompleksowo przedstawiałyby kwestie związane z nakładaniem kar pieniężnych przez organy KAS.

Analiza uregulowań prawnych regulujących kwestie związane z nakładaniem kar pieniężnych przez organy administracji skarbowej jest niezwykle istotna, w tych bowiem sprawach następuje ingerencja organów władzy państwowej w prawa i wolności (w tym w wolność działalności gospodarczej). Ingerencja ta musi być proporcjonalna i nałożenie sankcji musi podlegać sądowej kontroli¹.

Administracyjne kary pieniężne stanowią środki mające na celu mobilizowanie podmiotów do terminowego i prawidłowego wykonywania obowiązków na rzecz państwa. Kary te, stosowane automatycznie z mocy ustawy, mają przede wszystkim znaczenie prewencyjne. Przez zapowiedź negatywnych konsekwencji, jakie nastąpią w wypadku naruszenia obowiązków określonych w ustawie albo w decyzji administracyjnej, motywują adresatów do wykonywania ustawowych obowiązków. Podstawą zastosowania tego typu kar jest samo obiektywne naruszenie prawa. Tym samym administracyjna kara pieniężna nie jest wyłącznie represją za naruszenie prawa, ale przede wszystkim stanowi środek przymusu, który ma służyć zapewnieniu wykonywania obowiązków wobec państwa, a organ administracyjny musi posiadać skuteczne środki, które skłonią adresatów norm do oczekiwanego zachowania w sferach uznanych za szczególnie istotne².

W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał prawną dopuszczalność sankcjonowania przez ustawodawcę naruszeń różnych przepisów prawa poprzez nakładanie przez organy administracji administracyjnych kar pieniężnych. Trybunał Konstytucyjny przyznawał również ustawo-

¹ Wyrok TK z 15.01.2007 r., P 19/06, OTK-A 2007/1, poz. 2, pkt III.4.

² Wyrok TK z 25.03.2010 r., P 9/08, OTK-A 2010/3, poz. 26.

dawcy bardzo szeroki margines swobody w ustalaniu czynów podlegających karze pieniężnej oraz w kształtowaniu poszczególnych elementów struktury prawnej kary pieniężnej. W tym kontekście Trybunał podkreślał, że wolności i prawa konstytucyjnie gwarantowane nie mogą usprawiedliwiać naruszeń prawa ani zwalniać z odpowiedzialności z tym związanej. Na prawa i wolności mogą powoływać się przede wszystkim ci, którzy działają w aksjologicznych ramach tych wolności. Nikt nie może czerpać korzyści z okoliczności naruszenia prawa i dopuszczalnych granic wolności³. Za naruszanie przez poszczególne jednostki przepisów prawa ustawodawca może wprowadzać różnego rodzaju sankcje i dolegliwości (np. sankcje karne, karno-wykroczeniowe, administracyjne, cywilne), przy czym zdaniem Trybunału Konstytucyjnego akurat administracyjna kara pieniężna jest środkiem „zdecydowanie mniej dolegliwym” niż kara wymierzona przez sąd w wyniku skazania sprawcy w procesie karnym, zwłaszcza w zakresie skutków prawnych skazania⁴.

Układ pracy został podporządkowany tematowi. Rozprawa składa się z dziewięciu rozdziałów. W rozdziale pierwszym zostały przedstawione i przeanalizowane rola i zadania organów KAS w zakresie nakładania kar pieniężnych. Rozdział drugi jest poświęcony karom pieniężnym i karom porządkowym w Ordynacji podatkowej, a także w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Przeanalizowano w nim w szczególności różnice między karami porządkowymi a pieniężnymi. Rozdział trzeci zawiera omówienie regulacji prawnych związanych z nakładaniem sankcji pieniężnych związanych z realizacją jednego z kluczowych zadań KAS, tj. kontroli legalnie prowadzonej działalności w zakresie gier hazardowych i zwalczaniem nielegalnego hazardu. Przedstawiono w nim problematykę nakładania kar pieniężnych przez organy KAS na podstawie ustawy o grach hazardowych. W rozdziale piątym i szóstym przedstawiono kwestie związane z nakładaniem kar pieniężnych za naruszenia przepisów prawa ujawnione w trakcie kontroli drogowej przez funkcjonariuszy celno-skarbowych, tj. kary pieniężne na podstawie ustawy o transporcie drogowym oraz kary pieniężne wymierzone za przejazd po drogach publicznych pojazdów nienormatywnych bez zezwolenia na przejazd pojazdu nienormatywnego odpowiedniej kategorii lub niezgodnie z warunkami określonymi dla tego zezwolenia. Zbliżoną do powyższych rozdziałów tematykę kar pieniężnych nakładanych na podstawie ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów omówiono w rozdziale czwartym. W rozdziale siódmym przedstawiono zasady nakładania kar pieniężnych w postaci dodatkowego zobowiązania pieniężnego w ustawie o podatku od towarów i usług – art. 112b i 112c tej ustawy. W rozdziale ósmym poruszono kwestie dotyczące zaskarżenia decyzji o nałożeniu kary pieniężnej do sądu administracyjnego. Problematyka zbiegu odpowiedzialności administracyjnej i karnej w przypadku kar nakładanych przez organy została omówiona w ostatnim rozdziale, który stanowi podsumowanie publikacji. Rozprawę zamyka

³ Wyrok TK z 4.07.2002 r., P 12/01, OTK-A 2002/4, poz. 50.

⁴ Wyrok TK z 15.01.2007 r., P 19/06, OTK-A 2007/1, poz. 2, pkt III.5.

bibliografia polskich i zagranicznych pozycji książkowych, artykułów i innych opracowań z zakresu omawianej problematyki.

Należy podkreślić, że niniejsza praca jest pierwszą w sposób bardzo szeroki przedstawiającą kwestie związane z instytucją prawną odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej. Odstąpienie od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej jest przejawem odejścia ustawodawcy od konstrukcji administracyjnej odpowiedzialności obiektywnej za naruszenie prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku (naruszeniu zakazu) o charakterze administracyjnym. Istotą odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej jest bowiem nienakładanie tej kary, mimo że doszło do naruszenia prawa przez obowiązane (adresata zakazu)⁵.

W tym kontekście w poszczególnych rozdziałach przedstawiono orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące możliwości odstąpienia od wymierzenia kary pieniężnej przez organy KAS nie tylko na podstawie przepisów zawartych w ustawach szczególnych, ale obszernie zostały omówione również kwestie związane z możliwością stosowania przez organy KAS przepisów działu IVa k.p.a. dotyczących administracyjnych kar pieniężnych.

Warto w tym miejscu wskazać, że nakładanie kar pieniężnych przez organy KAS, a szerzej przez wszystkie organy władzy państwowej, uległo istotnej zmianie w związku wejściem w życie 1.06.2017 r. nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego. Zmiana w tym Kodeksie⁶ dotycząca kar pieniężnych zmierzała do zapewnienia adekwatności administracyjnych kar pieniężnych do zaistniałych przypadków naruszenia prawa. Celem zmian było uregulowanie ogólnych dyrektyw wymiaru kar, przesłanek odstąpienia od nałożenia kary, terminów przedawnienia nałożenia i egzekucji kary oraz warunków udzielania ulg w zapłacie kar pieniężnych.

Problematyka kar pieniężnych oraz prawa regulującego tę sferę działalności państwa budziła zawsze zainteresowanie zarówno prawników, pracowników administracji publicznej, jak i praktyków życia gospodarczego.

W naszej ocenie książka będzie stanowić niezbędną pomoc w poznaniu zagadnień dotyczących administracyjnych kar pieniężnych nakładanych przez organy KAS. Mamy nadzieję, że przejrzysty układ książki oraz przystępny język opracowania ułatwią wszystkim Czytelnikom poruszanie się w skomplikowanej materii kar pieniężnych nakładanych przez organy KAS oraz w gąszczu przepisów prawnych regulujących tę materię.

⁵ Zob. wyrok WSA w Warszawie z 13.02.2020 r., VI SA/Wa 2339/19, LEX nr 2958387.

⁶ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 1183.

Rozdział 1

ROLA I ZADANIA ORGANÓW KAS W ZAKRESIE NAKLADANIA KAR PIENIĘŻNYCH

1. Uwagi wstępne

Krajowa Administracja Skarbowa powstała 1.03.2017 r. w wyniku reformy dotychczasowej administracji skarbowej. W miejsce dotychczas funkcjonującej służby celnej, administracji podatkowej i organów kontroli skarbowej powstała jednolita struktura pod nazwą KAS. Głównym celem KAS jest walka z przestępczością skarbową, w tym m.in. wyłudzeniami VAT. Nowe regulacje dotyczące prowadzenia kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego przez naczelnika urzędu celno-skarbowego znacząco różnią się od dotychczasowych norm rządzących kontrolą podatkową oraz postępowaniem podatkowym, które prowadził naczelnik urzędu skarbowego, czy też kontrolą skarbową prowadzoną przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 2 u.k.a.s. KAS to wyspecjalizowana administracja rządowa, której powierzono zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa, a także ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, dodatkowo zapewniająca obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych¹.

Katalog zadań KAS określony w art. 2 u.k.a.s. ma charakter otwarty, albowiem odrębne przepisy mogą nakładać na organy KAS obowiązek wykonywania kolejnych zadań. Są one w praktyce realizowane przez organy KAS i obsługujące je jednostki organizacyjne. W praktyce KAS większość swoich zadań wykonuje poprzez prowa-

¹ D. Zalewski [w:] *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018, s. 4 i n.

dzenie postępowań podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie 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.

Istotnym narzędziem, które ma umożliwić organom KAS realizację ich zadań ustawowych, wynikających zarówno z samej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jak i ustaw szczególnych, jest możliwość nakładania przez organy KAS kar porządkowych i pieniężnych. Kary tego rodzaju organy KAS mogą nakładać za:

- uniemożliwianie czy też utrudnianie ustawowych obowiązków związanych z prowadzeniem kontroli podatkowej, postępowania podatkowego (art. 262 o.p.) czy też kontroli celno-skarbowej, (art. 72 w zw. z art. 94 u.k.a.s.);
- nieudzielanie informacji przez podatników i kontrolowanych (art. 45 u.k.a.s.) czy też nieudzielanie informacji przez banki i inne określone instytucje finansowe (art. 119zzh–119zzk o.p.);
- oszustwa podatkowe w zakresie VAT (art. 112b i 112c u.p.t.u.);
- urządzenie gier hazardowych bez koncesji, bez zezwolenia lub bez dokonania wymaganego zgłoszenia (art. 89 ust. 1 pkt 1 u.g.h.);
- naruszenie przepisów prawa o ruchu drogowym w zakresie zezwoleń na przewóz i dopuszczalnego nacisku osi pojazdu na drogę (art. 140ab ust. 1 w zw. z art. 140aa ust. 1 p.r.d.);
- popełnione delikty administracyjne określone w ustawie o transporcie drogowym związane z naruszeniem obowiązków lub warunków przewozu drogowego oraz rodzajem podmiotu, który dopuścił się tego naruszenia (rozdział 11 u.t.d.);
- naruszenie obowiązków związanych z drogowym i kolejowym przewozem towarów oraz z obrotem paliwami opałowymi określonych w ustawie o SENT (art. 5 ust. 1 albo art. 6 ust. 1 tej ustawy).

2. Zadania szczegółowe KAS

Zadania organów KAS zostały uszczegółowione przez ich wyliczenie w obszernym katalogu ustawowym (art. 2 ust. 1 pkt 1–21 u.k.a.s.), które w większości przypadków są powtórzeniem tych wykonywanych dotychczas przez organy: podatkowe, celne i kontroli skarbowej. Z tego powodu KAS stanowi ujednoliconą skarbową administrację rządową, która dotychczas funkcjonowała w formie trzech odrębnych pionów podległych ministrowi właściwemu w sprawach finansów publicznych, czyli administracji podatkowej, administracji celnej i kontroli skarbowej.

Po 1.03.2017 r. katalog ten został jednak poszerzony o nowe powinności, dotąd niewykonywane przez służby podatkowe i celne, a polegające np. na rozpoznawaniu, zapobieganiu, wykrywaniu i ściganiu sprawców niektórych przestępstw karnych i karnych skarbowych, enumeratywnie wyliczonych w odpowiednich przepisach.

2.1. Zadania w zakresie realizacji dochodów publicznych

Podstawowe i bez wątpienia najważniejsze zadanie KAS, tak jak do tej pory było ono zasadniczym obowiązkiem administracji podatkowej, jest związane z realizacją dochodów publicznych, a więc jest nim zapewnienie państwu wpłat dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, nakładanych na podstawie odrębnych przepisów (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.k.a.s.), a także realizacja dochodów z należności celnych i innych opłat związanych z przywozem oraz wywozem towarów (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.k.a.s.). Wyjątkiem są podatki i należności budżetowe, w zakresie których właściwe są inne organy, np. gminy.

Wykonywanie tych zadań zostało w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej powierzone organom podatkowym I instancji (naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych), które są odpowiedzialne za ustalanie, określanie, pobór i egzekucję tych należności, w tym poprzez wykonywanie kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej.

Naczelnik urzędu celno-skarbowego realizuje powyższe zadanie poprzez prowadzenie kontroli celno-skarbowej, której będą podlegać podmioty obowiązane do przestrzegania przepisów prawa w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 i 2, zwane dalej kontrolowanymi (art. 57 u.k.a.s.). Zakres przedmiotowy tej kontroli zgodnie z art. 54 ust. 1 u.k.a.s. będzie obejmował przestrzeganie przepisów:

- 1) prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 o.p.;
- 2) prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- 3) regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie o grach hazardowych, oraz dotyczących zgodności tej działalności z udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;
- 4) w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;
- 5) prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej;
- 6) dotyczących innych przypadków szczegółowo wymienionych w art. 54 ust. 2 u.k.a.s., m.in. kontroli tej podlega rodzaj paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych.

Naczelnik urzędu skarbowego realizuje swoje zadania w zakresie KAS, określone szczegółowo w art. 28 u.k.a.s. (m.in. ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów; pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przy-

wozem i wywozem towarów), poprzez prowadzenie kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 281 § 2 o.p. celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Celem postępowania podatkowego jest wydanie decyzji podatkowej określającej zobowiązanie podatnika w prawidłowej wysokości, innej niż zadeklarowana.

Do dochodów podatkowych budżetu państwa zalicza się wpływy z:

- 1) podatku dochodowego od osób fizycznych i z podatku dochodowego od osób prawnych w części, w której odpowiednio do przepisów ustawy z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego² nie stanowią one dochodów gmin, powiatów i województw;
- 2) podatku od towarów i usług;
- 3) podatku akcyzowego;
- 4) podatku od gier;
- 5) podatku tonażowego;
- 6) podatku od wydobywania niektórych kopalin;
- 7) podatków zniesionych, które stanowiły przed ich zniesieniem dochody budżetu państwa.

Tak więc poza podatkami dochodowymi zalicza się do dochodów podatkowych budżetu państwa wpływy ze wszystkich obowiązujących w Polsce podatków poza tymi, które w art. 4 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego zostały wyraźnie wskazane jako stanowiące źródła dochodów gmin. Ta sama ustawa określa, jaka część wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych przysługuje gminom, powiatom i województwom.

Niepodatkowymi dochodami budżetu państwa są opłaty w części, która zgodnie z odrębnymi ustawami nie stanowi dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, wszystkie dochody wskazane w art. 111 pkt 2–17 u.f.p.

Podatkiem nie są również opłaty, o których mowa w art. 1 pkt 4–7 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³, tj. opłata:

- 1) targowa,
- 2) miejscowa,
- 3) uzdrowiskowa,
- 4) od posiadania psów.

² Dz.U. z 2020 r. poz. 23 ze zm.

³ Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.

2.2. Zadania wynikające z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej

Jako odrębny rodzaj dochodów budżetu państwa wskazano w art. 111 pkt 7 u.f.p. „dochody pobierane przez państwowe jednostki budżetowe, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej”. Ustawodawca nie wskazał definicji legalnej cła. Cła stanowią przykład daniny publicznej. Świadczenia te mają charakter pieniężny, nieodpłatny, przymusowy, bezzwrotny, obligatoryjny i ogólny, a ich uiszczanie wiąże się z obrotem towarowym z zagranicą⁴.

Polska jako państwo członkowskie unii celnej UE wobec krajów trzecich posługuje się Wspólną Taryfą Celną. Kwestie dotyczące poboru ceł reguluje art. 2 ust. 1 lit. a decyzji Rady 2014/335/UE z 26.05.2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej⁵.

Artykuł 2 ust. 1 lit. a stanowi, że do zapisywanych w budżecie ogólnym UE zasobów własnych zalicza się – jako jedno ze źródeł dochodów – wpływy z opłat, składek, kwot dodatkowych lub wyrównawczych, kwot lub czynników dodatkowych, ceł pobieranych na podstawie Wspólnej Taryfy Celnej i innych ceł, które zostały lub zostaną ustanowione przez instytucje Unii w odniesieniu do handlu z państwami trzecimi, ceł na produkty objęte nieobowiązującym już Traktatem ustanawiającym Europejską Wspólnotę Węgla i Stali, a także wkładów i innych opłat przewidzianych w ramach wspólnej organizacji rynków cukru.

Artykuł 2 ust. 3 decyzji 2014/335/UE stanowi, że państwa członkowskie zatrzymują – na poczet kosztów poboru – 20% kwot, o których mowa w ust. 1 lit. a. W tym zakresie pobrane kwoty stanowią dochody budżetu państwa, choć ewidencjonowane są w ten sposób, że całość wpływów z ceł zaliczana jest do dochodów budżetu państwa, a przekazywana do budżetu UE część, czyli 80% wpływów, ujmowana jest w wydatkach budżetu państwa⁶. Uprawnienia i obowiązki wynikające z wprowadzenia i wyprowadzenia z obszaru wspólnego Wspólnoty towarów w zakresie uzupełniającym przepisy prawa unijnego reguluje ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne⁷.

W praktyce rozliczenie wpływów z ceł jest ewidencjonowane w budżecie państwa w ten sposób, że całość wpływów z ceł zaliczana jest do dochodów budżetu państwa,

⁴ Zob. B. Kucia-Guściora [w:] *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, red. P. Smoleń, Warszawa 2014, s. 114.

⁵ Dz.Urz. UE L 168, s. 105.

⁶ Zob. W. Misiąg [w:] W. Misiąg, A. Nowak-Far, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 392–393.

⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 1382.

a należna UE część tych wpływów, czyli 80% wpływów z ceł, ujmowana jest w wydatkach budżetu państwa⁸.

2.3. Zadania w zakresie zwalczania przestępczości

Jednym z priorytetów KAS jest ujawnianie i kontrola podmiotów, które działają w szarej strefie, unikając płacenia podatków, a także zapewnienie skutecznego egzekwowania należności podatkowych od podmiotów działających legalnie. Działania KAS są prowadzone zwłaszcza w celu wykrywania zorganizowanej przestępczości podatkowej, tj. grup przestępczych, które narażają budżet państwa na wielomiliardowe straty przez oszustwa w podatku od wartości dodanej (karuzela podatkowa, firmanctwo itp.) i w podatku akcyzowym. O wadze działań KAS w tym zakresie świadczy fakt, że w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej zadania związane z szeroko rozumianym zwalczaniem przestępczości ekonomicznej w jej różnych aspektach stanowią wskazania szczegółowych zadań KAS zawartych w art. 2 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s.

W powyższym zakresie mieści się zadanie KAS polegające na prowadzeniu działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.k.a.s.), co jest szczególnie istotne przy wszczęciu kontroli celno-skarbowej, która zgodnie z art. 58 u.k.a.s. powinna uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Dobór podmiotów do kontroli celno-skarbowej powinien być dokonywany w oparciu o rzetelną analizę ryzyka rozumianego jako prawdopodobieństwo i skutek wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Celem stosowania tej analizy jest bowiem zapobieganie powstawaniu lub minimalizowanie ryzyka związanego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych.

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej nałożyła również na KAS całkowicie nowe zadania, które mają istotne znaczenie przede wszystkim w zwalczaniu tzw. karuzel podatkowych. W centrali KAS oraz w jednostkach terenowych istnieją piony kontroli i zwalczania przestępczości ekonomicznej, które odpowiadają za likwidację istniejącej szarej strefy i minimalizację wykroczeń i nieprawidłowości.

Zadanie polega na rozpoznawaniu, wykrywaniu, zapobieganiu i zwalczaniu przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów krajowych, przepisów unijnych lub umów międzynarodowych oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową. Nowe zadanie KAS wskazano

⁸ D. Zalewski [w:] *Ustawa o Krajowej...*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, s. 7 i n.

w art. 2 ust. 1 pkt 15 u.k.a.s., polega ono na rozpoznawaniu, wykrywaniu, zapobieganiu i zwalczaniu przestępstw określonych w art. 258 k.k. (przestępczość zorganizowana oraz udział w zorganizowanej grupie przestępczej), art. 270 k.k. (fałszerstwo materialne), art. 271 k.k. (fałszerstwo intelektualne), art. 273 k.k. (używanie dokumentów poświadczających nieprawdę zawierających fałszerstwo intelektualne), art. 286 § 1 k.k. (oszustwo) oraz art. 299 k.k. (pranie brudnych pieniędzy), w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS, np. fałszowanie faktur i fałszowanie intelektualne faktur (art. 270a i 271a k.k.) oraz fałszerstwo faktur z kwotą należności przekraczającą 10 mln zł (art. 277a k.k.)⁹.

W poprzednim stanie prawnym organy postępowania przygotowawczego nie miały uprawnień do prowadzenia postępowań w sprawach o wyżej wskazane przestępstwa powszechne, które pozostają w nierozzerwalnym związku z przestępstwami skarbowymi. Były one przekazywane prokuraturze. Celem przekazania tych dodatkowych zadań jest obniżenie kosztów ścigania tego rodzaju przestępstw oraz skrócenie czasu postępowań przygotowawczych, a także podniesienie efektywności prowadzonych postępowań¹⁰.

Wykonywanie powyższego zadania przez KAS będzie miało istotne znaczenie przede wszystkim dla zwalczania tzw. karuzel podatkowych, bowiem w obecnym stanie prawnym finansowe organy postępowania przygotowawczego nie mają uprawnień do prowadzenia postępowań w sprawach o wymienione wyżej przestępstwa powszechne, które pozostają w nierozzerwalnym związku z przestępstwami skarbowymi (udział w zorganizowanej grupie przestępczej, podrabianie dokumentów). Realizacja powyższego zadania przez KAS przyczyni się do bardziej efektywnego zwalczania przestępstw karnych skarbowych, jak również zmniejszy koszty ścigania tego rodzaju przestępstw, gdyż tego rodzaju sprawy nie będą już przekazywane do prowadzenia przez prokuraturę.

Wzorując się na rozwiązaniach funkcjonujących od dłuższego czasu w Straży Granicznej, na administrację skarbową nałożono zupełnie nowe zadania, które do tej pory nie były wykonywane ani przez Służbę Celną, ani administrację podatkową oraz organy kontroli skarbowej. Polegają one na rozpoznawaniu, zapobieganiu i wykrywaniu oraz ściganiu sprawców przestępstw popełnionych przez pracowników lub funkcjonariuszy w związku z wykonywaniem czynności służbowych, przeciwnie, a także przez inne osoby, jeśli jest to związane z wykonywaniem czynności służbowych. Zostały one wymienione taksatywnie w art. 2 ust. 1 pkt 16 u.k.a.s. i dotyczą przestępstw: sprzedajności pełniącego funkcję publiczną, przekupstwa, płatnej

⁹ Zob. Uzasadnienie projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejm. nr 827, s. 16 i n.

¹⁰ Zob. D. Strzelec, *Zadania Krajowej Administracji Skarbowej*, LEX 2017.

protekcji biernej i czynnej oraz nadużycia uprawnień przez funkcjonariuszy, osoby zatrudnione albo pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych KAS w związku z wykonywaniem czynności służbowych (art. 228–231 k.k.). Są to tzw. przestępstwa urzędnicze. W powyższym zakresie organy KAS są uprawnione do zapobiegania przestępstwom, o których mowa w art. 228–231 k.k., popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, i ich ujawniania.

Rozszerzenia uprawnień szefa KAS dokonano nowelizacją kilku aktów prawnych, w tym w szczególności Ordynacji podatkowej. Zmiany te zostały wprowadzone ustawą z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (ustawa STIR)¹¹. Ustawa weszła w życie zasadniczo w terminie 14 dni od dnia jej ogłoszenia, a więc 13.01.2018 r., przy czym przepisy dotyczące blokady rachunku bankowego weszły w życie 29.04.2018 r.

Celem zmian legislacyjnych jest przeciwdziałanie wykorzystywaniu przez zorganizowane grupy przestępcze (art. 258 k.k.) działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami VAT i przestępstwami z nimi związanymi. Cel ustawy jest realizowany poprzez wymianę informacji i współpracę pomiędzy organami KAS a izbą rozliczeniową w rozumieniu art. 67 pr. bank. oraz bankami i spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi. Informacje są przetwarzane w systemie teleinformatycznym izby rozliczeniowej w rozumieniu art. 67 pr. bank. Będą to wyłącznie informacje dotyczące rachunków przedsiębiorców.

Efektem wymiany informacji jest wynik analizy ryzyka, który będzie stanowił jedną z przesłanek do podjęcia działań przez organy KAS. Wynik analizy ryzyka może być przekazywany bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym w celu realizacji ich ustawowych obowiązków.

W celu uwiarygodnienia przeprowadzanych „transakcji” grupy przestępcze powszechnie zaczęły stosować przelewy bankowe, niemniej wykazanie rzeczywistego charakteru tego typu operacji okazało się w praktyce utrudnione¹². Ponadto system bankowy jest wykorzystywany również do legalizacji środków uzyskanych w związku z oszustwami podatkowymi, co wymaga wprowadzenia mechanizmów analizy możliwości wystąpienia tego rodzaju ryzyka oraz mechanizmów zapobiegania popełnianiu przestępstw karnych skarbowych w tym zakresie.

¹¹ Dz.U. poz. 2491.

¹² Por. Raport NIK, *Przeciwdziałanie wprowadzaniu do obrotu gospodarczego faktur dokumentujących czynności fikcyjne*, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/P/15/011/KBF/> (dostęp: 21.01.2021 r.).

2.4. Zadania związane z realizacją pakietu paliwowego

Zadanie jest związane z systemem monitorowania drogowego przewozu towarów. Z dniem 18.04.2017 r. nałożono na Krajową Administrację Skarbową nowe zadanie związane z systemem monitorowania drogowego przewozu towarów (art. 2 ust. 1 pkt 16b u.k.a.s.), które mieści się w ramach uszczelniania systemu podatkowego, a sprowadza się do wdrożenia nowych rozwiązań polegających na monitorowaniu i kontroli przewozu drogowego towarów, w szczególności towarów wrażliwych dla dochodów budżetu państwa.

Przepisy ustawy o SENT z założenia mają chronić legalny handel towarami uznanymi w wyniku przeprowadzonych analiz za wrażliwe, ułatwić walkę z szarą strefą oraz ograniczyć poziom uszczupień w kluczowych dla budżetu państwa podatkach, tj. podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, a także zwiększyć skuteczność kontroli w obszarach obarczonych istotnym ryzykiem naruszenia obowiązujących przepisów. Celem wprowadzenia nowych przepisów było też ograniczenie napływu towarów z innych państw członkowskich, od których podmioty obowiązane nie uiszczają koniecznych podatków, co jest szczególnie istotne dla krajowych producentów.

Przedmiotem rejestracji i monitorowania są m.in. paliwa silnikowe i pochodne, w tym biodiesel, dodatki do paliw, oleje smarowe, oleje roślinne, które mogą być wykorzystane jako dodatki do paliw silnikowych, odmrażacze na bazie alkoholu etylowego, rozcieńczalniki i rozpuszczalniki, alkohol etylowy częściowo i całkowicie skażony oraz susz tytoniowy. Przyjęte rozwiązania pozwolą organom KAS powiązać przepływ dokumentów z realnym przepływem towarów, co umożliwi dokonywanie analiz schematów działań podmiotów biorących udział w przewozie towarów.

Dzięki wprowadzonym rozwiązaniom łatwiejsze ma być ujawnianie przewozów towarów niezadeklarowanych jako opodatkowane. Negatywnie należy jednak ocenić fakt, że przyjęte rozwiązania nakładają na przedsiębiorców obowiązek wyposażenia pojazdów w drogie urządzenia techniczne. Z drugiej strony doświadczenia ze stosowania przez służby podległe resortowi finansów elektronicznych systemów nadzoru przemieszczania, np. NCTS i EMCS, wskazują na zasadność przyjętego rozwiązania, które jest w pełni skomputeryzowane i automatyczne.

Nałożenie na Krajową Administrację Skarbową powyższych zadań stanowi w części regulację komplementarną dla tzw. pakietu paliwowego, przyjętego ustawą z 7.07.2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹³, i jest kolejnym narzędziem do walki z nieuczciwymi podmiotami dokonującymi nielegalnego obrotu paliwami płynnymi, alkoholem całkowicie skażo-

¹³ Dz.U. poz. 1052 ze zm.

nym oraz suszem tytoniowym bez odprowadzania do budżetu państwa należnych podatków, dokonującymi wyłudzeń niezapłaconych podatków, jak również obrotu bez stosowania warunków przewidzianych w przepisach prawa¹⁴.

2.5. Zadania w zakresie obrotu dewizowego

Zadanie wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 12 u.k.a.s., polegające na badaniu przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach prawa dewizowego oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej, jest odzwierciedleniem zadania wykonywanego do 28.02.2017 r. przez organy kontroli skarbowej na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej¹⁵.

W zakresie powyższej kontroli jest również badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach prawa dewizowego oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorowej.

Pojęcie rezydenta definiuje art. 2 ust. 1 pkt 1 pr. dew., zgodnie z którym rezydentami są:

- 1) osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania w kraju oraz osoby prawne mające siedzibę w kraju, a także inne podmioty mające siedzibę w kraju, posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu; rezydentami są również znajdujące się w kraju oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez nierezydentów;
- 2) polskie przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne polskie przedstawicielstwa oraz misje specjalne, korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych.

Pojęcie nierezydenta definiuje art. 2 ust. 1 pkt 2 pr. dew. i zalicza do nich:

- 1) osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania za granicą oraz osoby prawne mające siedzibę za granicą, a także inne podmioty mające siedzibę za granicą, posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu; nierezydentami są również znajdujące się za granicą oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów;
- 2) obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne i inne obce przedstawicielstwa oraz misje specjalne i organizacje międzynarodowe korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych.

¹⁴ Zob. D. Strzelec, *Zadania Krajowej...*

¹⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.

Kategorią zaliczaną do nierezydentów są ponadto nierezydenci z krajów trzecich, którymi zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 pr. dew. są osoby fizyczne, osoby prawne oraz inne podmioty posiadające zdolność zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w krajach trzecich; nierezydentami z krajów trzecich są również znajdujące się w tych krajach oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów lub nierezydentów z innych krajów¹⁶.

2.6. Zadania związane z egzekucją administracyjną

Wskazane w pkt 6 ust. 1 art. 2 u.k.a.s. zadanie KAS odnosi się do dwóch procedur szczegółowych, aczkolwiek związanych z odrębnym postępowaniem egzekucyjnym w administracji, tj. do wykonywania:

- 1) egzekucji administracyjnej należności pieniężnych,
- 2) zabezpieczenia należności pieniężnych.

W obecnym stanie prawnym zadanie to ma być realizowane wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego, co wprost wynika z treści art. 28 ust. 1 pkt 4 u.k.a.s. Należy przy tym podkreślić, że organ ten przejął na podstawie art. 234 ust. 1–3 ustawy z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej¹⁷ funkcję wierzyciela w odniesieniu do należności powstałych i niewygasłych przed wejściem w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, a przysługujących dotychczas dyrektorowi izby celnej, dyrektorowi izby skarbowej oraz organowi kontroli skarbowej. Wprowadzone regulacje oznaczają wzmocnienie pozycji naczelnika urzędu skarbowego jako organu egzekucyjnego realizującego przedmiotowe zadanie KAS¹⁸.

3. System organów KAS

W art. 11 ust. 1 u.k.a.s. zostały kolejno wymienione organy Krajowej Administracji Skarbowej. Są one powołane do wykonywania zadań tej wyspecjalizowanej administracji rządowej bez ich ustawowego definiowania, jednak, co istotne, z zachowaniem zasady hierarchicznego podporządkowania, poczynsz od organów centralnych, kończąc na organach terenowych. Większość z nich jest uprawniona do nakładania kar porządkowych i pieniężnych bądź jako organ II instancji do rozpatrywania zażaleń bądź odwołań od nałożonych kar.

¹⁶ D. Zalewski [w:] *Ustawa o Krajowej...*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, s. 7 i n.

¹⁷ Dz.U. poz. 1948 ze zm.

¹⁸ *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melezini, K. Teszner, LEX 2018, komentarz do art. 1.

Organami KAS są:

- 1) Minister Finansów,
- 2) Szef KAS,
- 3) Dyrektor KIS,
- 4) dyrektor izby administracji skarbowej,
- 5) naczelnik urzędu skarbowego,
- 6) naczelnik urzędu celno-skarbowego.

3.1. Minister Finansów

Minister Finansów jest naczelnym zwierzchnikiem wszystkich organów skarbowych w Polsce, a w skład administracji skarbowej wchodzi obecnie: 16 izb skarbowych, 400 urzędów skarbowych oraz 16 urzędów celno-skarbowych wraz z delegaturami – 45 i oddziałami celnymi – 143.

Minister Finansów wykonuje swoje zadania przy pomocy Sekretarza Stanu, Podsekretarza Stanu, Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów, Gabinetu Politycznego Ministra, Głównego Ekonomisty Ministerstwa Finansów, Samodzielnego Stanowiska do Spraw Azjatyckiego Banku Inwestycji Infrastrukturalnych, Samodzielnego Stanowiska do Spraw Informatyzacji oraz dyrektorów departamentów i biur w Ministerstwie Finansów.

Do wyłącznej kompetencji Ministra należy:

- 1) wnioskowanie o:
 - a) powołanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej,
 - b) powołanie Zastępców Szefa Krajowej Administracji Skarbowej,
 - c) mianowanie na pierwszy stopień służbowy w korpusie oficerów młodszych Służby Celno-Skarbowej oraz na stopnie służbowe w korpusie generałów Służby Celno-Skarbowej,
 - d) pozbawienie stopnia służbowego nadinspektora i generała;
- 2) mianowanie na stopnie służbowe Szefa Służby Krajowej Administracji Skarbowej oraz Zastępców Szefa Krajowej Administracji Skarbowej;
- 3) podpisywanie aktów normatywnych: rozporządzeń i zarządzeń Ministra, rozporządzeń i zarządzeń Ministra wydanych wspólnie z innym ministrem oraz rozporządzeń i zarządzeń wydawanych w porozumieniu z Ministrem;
- 4) występowanie do Prezesa Rady Ministrów z wnioskami personalnymi dotyczącymi powołania lub odwołania z określonych stanowisk i funkcji, zgodnie z właściwością wynikającą z przepisów odrębnych.

Ponadto do zadań Ministra Finansów wymienionych w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej należy:

- 1) koordynowanie i współdziałanie w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS;

- 2) określanie czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS;
- 3) wydawanie koncesji na prowadzenie kasyna gry oraz zezwoleń na prowadzenie salonu gry bingo pieniężne, urządzenie zakładów wzajemnych, zarządzanie turnieju gry w pokera;
- 4) wydawanie ogólnych interpretacji podatkowych i objaśnień podatkowych.

3.2. Szef KAS

Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem Krajowej Administracji Skarbowej podlegającym Ministrowi Finansów i jednocześnie sekretarzem stanu w Ministerstwie Finansów. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej powołuje Prezes Rady Ministrów, na wniosek Ministra Finansów, spośród sekretarzy stanu w Ministerstwie Finansów.

Szefowi KAS podlegają bezpośrednio: Krajowa Informacja Skarbowa i izby administracji skarbowej, a jako sekretarz stanu sprawuje bezpośredni nadzór nad wykonywaniem zadań przez podległe mu departamenty MF:

- 1) Departament Budżetu, Logistyki i Kadr Krajowej Administracji Skarbowej,
- 2) Departament Informacji Finansowej,
- 3) Departament Organizacji i Wdrożeń,
- 4) Biuro Inspekcji Wewnętrznej,
- 5) Biuro Komunikacji i Promocji w zakresie działalności informacyjno-promocyjnej Krajowej Administracji Skarbowej.

Do zadań Szefa KAS należy:

- 1) nadzór nad podległymi organami i jednostkami KAS;
- 2) kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach KAS;
- 3) nadzorowanie, koordynowanie i wykonywanie czynności operacyjno-rozpoznawczych;
- 4) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych i zapobieganie im;
- 5) rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie wymienionych wyżej przestępstw gospodarczych i popełnianych przez pracowników i funkcjonariuszy KAS;
- 6) kontrolowanie oświadczeń majątkowych składanych przez pracowników i funkcjonariuszy KAS;
- 7) przeciwdziałanie praniu brudnych pieniędzy;
- 8) prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej w zakresie działalności KAS oraz analiza ryzyka;
- 9) zmiana interpretacji indywidualnych oraz ich uchylanie i umarzanie postępowania w tym zakresie;
- 10) wydawanie opinii zabezpieczających.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej realizuje kompetencje organu podatkowego I instancji, jeżeli z urzędu działa w sprawach:

- 1) stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252 o.p.);
- 2) wznowienia postępowania (art. 240–246 o.p.);
- 3) zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej (art. 253–256 o.p.);
- 4) stwierdzenia wygaśnięcia decyzji (art. 258–259a o.p.).

Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest także organem odwoławczym od własnych decyzji wydanych w I instancji w sprawach stwierdzenia nieważności, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej lub stwierdzenia jej wygaśnięcia.

3.3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej to wyspecjalizowany organ krajowej administracji skarbowej, podległy bezpośrednio szefowi KAS; DIKS na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej realizuje następujące zadania:

- 1) zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej,
- 2) wydawanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego,
- 3) prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie prawa podatkowego i celnego.

3.4. Dyrektor izby administracji skarbowej

Dyrektor izby administracji skarbowej jest organem Krajowej Administracji Skarbowej podlegającym Ministrowi Finansów. Dyrektor izby administracji skarbowej kieruje pracą izby administracji skarbowej. Dyrektorowi podlegają urzędy celno-skarbowe i urzędy skarbowe. Dyrektor izby administracji skarbowej jest także odwoławczym organem podatkowym. Koncepcja organów odwoławczych została przyjęta w Ordynacji podatkowej i ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej z uwagi na prawo podatnika do zaskarżenia rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy I instancji. Powołanie podatkowych organów odwoławczych jest zatem związane z realizacją, w toku postępowania dwuinstancyjnego, prawa podmiotu biernego stosunku podatkowoprawnego do zaskarzania decyzji i postanowień organów I instancji wydawanych w indywidualnych sprawach¹⁹. Na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej posiada kompetencje do rozpatrywania zażaleń i odwołań od nałożonych przez organy KAS w I instancji kar porządkowych i pieniężnych.

¹⁹ Zob. K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, komentarz do art. 13.

W art. 13 § 1 o.p. zostały wymienione następujące organy odwoławcze:

- 1) dyrektor izby administracji skarbowej – od decyzji naczelnika urzędu skarbowego;
- 2) dyrektor izby administracji skarbowej – od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego (z wyjątkiem decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 u.k.a.s.);
- 3) naczelnik urzędu celno-skarbowego – w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 u.k.a.s.;
- 4) samorządowe kolegium odwoławcze – od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa.

Dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej posiada następujące zadania i kompetencje:

- 1) nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych, z wyjątkiem nadzoru nad wykonywaniem czynności operacyjno-rozpoznawczych zastrzeżonych dla Szefa KAS;
- 2) rozpatrywanie (jako organ II instancji) odwołań od rozstrzygnięć wydawanych przez naczelników urzędów skarbowych i celno-skarbowych, z wyjątkiem spraw, w których kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe (jeżeli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji albo organ podatkowy nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji);
- 3) wykonywanie czynności audytowych i audytu, z wyjątkiem audytu gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE oraz niepodlegającymi zwrotowi środkami z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA (zadanie Szefa KAS);
- 4) wykonywanie zadań wynikających z przepisów unijnych regulujących statystykę dotyczącą obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej (INTRASTAT) oraz obrotu towarowego państw członkowskich Unii Europejskiej z pozostałymi państwami (EXTRASTAT);
- 5) prowadzenie postępowania w zakresie INTRASTAT;
- 6) prowadzenie spraw związanych z importem towarów z zakresu: przyznania statusu upoważnionego przedsiębiorcy, pozwolenia na regularne stosowanie zgłoszenia uproszczonego, pozwolenia na złożenie zgłoszenia celnego w formie wpisu do rejestru, pozwolenia na złożenie zabezpieczenia generalnego, wyznaczenia miejsc wejść i wyjść w wolnych obszarach celnych i składach wolnocłowych, powiadomienia o prowadzeniu działalności w wolnym obszarze celnym lub składzie wolnocłowym, pozwolenia na odroczenie terminu płatności należności, pozwolenia na stosowanie innych ułatwień płatniczych niż odroczenie płatności;
- 7) udzielanie pozwoleń na: odprawę scentralizowaną, samoobsługę celną, zatwierdzanie ewidencji w wolnych obszarach celnych, przyznanie statusu upoważnionego odbiorcy w procedurze TIR, udzielenie pozwolenia na uproszczenia w transzycie unijnym.

3.5. Naczelnik urzędu skarbowego

Naczelnik urzędu skarbowego jest organem podatkowym I instancji. Naczelnik urzędu skarbowego powoływany jest przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych i wykonuje zadania przy pomocy kierowanego przez siebie urzędu skarbowego. Naczelnika odwołuje Minister Finansów na wniosek dyrektora izby skarbowej.

Naczelnik urzędu skarbowego pełni przede wszystkim rolę organu podatkowego I instancji. Naczelnicy urzędów skarbowych posiadają kompetencje odrębnie funkcjonujących do 28.02.2017 r. naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych, związane m.in. z poborem podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych (oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów czy też egzekucji administracyjnej należności pieniężnych). Zapewniają też obsługę i wsparcie podatników. Na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej posiada kompetencje do nakładania kar porządkowych i pieniężnych.

Naczelnik urzędu skarbowego na podstawie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej posiada następujące zadania i kompetencje:

- 1) wykonywanie zadań w zakresie ustalania, określania i poboru podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych;
- 2) pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów;
- 3) prowadzenie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych;
- 4) bieżąca obsługa podatników, w tym zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych;
- 5) prowadzenie kontroli podatkowych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy – Prawo przedsiębiorców, wykonywanie czynności sprawdzających.

3.6. Naczelnik urzędu celno-skarbowego

Naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem administracji niezespołonej i jednocześnie organem podatkowym I instancji. Urząd celno-skarbowy utworzono w miejsce wcześniej funkcjonujących urzędów celnych i urzędów kontroli skarbowej. Naczelnik urzędu celno-skarbowego jest jednocześnie organem odwoławczym od własnych decyzji określonych w art. 83 ust. 4 i 5 u.k.a.s. Na podstawie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i Ordynacji podatkowej posiada on kompetencje do nakładania kar pieniężnych za utrudnianie kontroli oraz za nieudzielenie informacji.

Zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego to:

- 1) prowadzenie kontroli celno-skarbowej;
- 2) ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów;

- 3) prowadzenie urzędowego sprawdzenia;
- 4) prowadzenie w I instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów;
- 5) prowadzenie postępowań jako organ II instancji w sprawach, w których kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe (jeżeli kontrolowany nie złożył korekty deklaracji albo organ podatkowy nie uwzględnił złożonej korekty deklaracji);
- 6) obejmowanie towarów procedurami celnymi, wymiar należności celnych i podatkowych związanych z przywozem i wywozem towarów;
- 7) rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz ściganie ich sprawców;
- 8) rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie niektórych przestępstw i wykroczeń określonych w innych przepisach, np. w ustawie z 29.07.2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii²⁰, ustawie z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych²¹, ustawie z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej²².

4. Kara pieniężna za nieudzielenie informacji na podstawie art. 45 u.k.a.s.

Konieczność wprowadzenia w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej rozwiązań dotyczących uprawnień organów KAS umożliwiających im realizację ich ustawowych zadań nie budzi wątpliwości. Organy KAS, w celu realizacji ustawowych zadań w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 6, 8, 10, 13–15 i 20a u.k.a.s., otrzymały uprawnienie do tego, by uzyskać i przetwarzać informacje, w tym dane osobowe, od osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość niepodatkowych należności budżetowych, zobowiązania podatkowego lub należności celnych, o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych lub faktycznych czynności mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego, a także występować do tych podmiotów o udostępnienie dokumentów zawierających informacje, w tym dane osobowe.

Przepis art. 45 u.k.a.s. przyznaje bardzo szerokie kompetencje organom KAS w celu realizacji zadań ustawowych do zbierania i wykorzystywania informacji, w tym danych osobowych, o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie i wysokość zobowiązania podatkowego czy też należności celnych. Ta podstawa prawna

²⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 2050.

²¹ Dz.U. z 2019 r. poz. 1231 ze zm.

²² Dz.U. z 2020 r. poz. 286 ze zm.

do uzyskania informacji może być wykorzystana na każdym etapie szeroko rozumianego procesu poboru podatków, poczynwszy od analizy podatkowej, poprzez czynności sprawdzające, kontrolę podatkową czy celno-skarbową, a na postępowaniu podatkowym kończąc²³.

Uprawnienia organów KAS do żądania informacji na podstawie art. 45 ust. 1 u.k.a.s. obejmują zadania wynikające z art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 6 i 8 u.k.a.s. Do zadań tych należy działalność KAS polegająca na:

- 1) realizacji 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;
- 2) realizacji dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów;
- 3) wykonywaniu egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywaniu zabezpieczenia należności pieniężnych;
- 4) wykonywaniu audytu, czynności audytowych i urzędowego sprawdzenia.

Informacje i dane osobowe mogą pochodzić od osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Należy zauważyć, że, co do zasady, organy KAS na podstawie tego przepisu nie mogą sięgać do informacji i danych pochodzących od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Jednak w tym zakresie z pomocą organom KAS, np. naczelnikowi urzędu skarbowego, może przyjść Ordynacja podatkowa, gdzie takie dane i informacje można uzyskać, np. wzywając osobę fizyczną na świadka czy też w trakcie czynności sprawdzających w przedmiocie jej rozliczenia rocznego albo innej deklaracji przez nią złożonej²⁴.

Obowiązek udostępnienia dokumentów i informacji, wskazany w ust. 1, dotyczy również dokumentów elektronicznych, o których mowa w art. 3 pkt 2 u.i.d.p., tj. dokumentów definiowanych jako stanowiące odrębną całość znaczeniową zbiory danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisanych na informatycznym nośniku danych.

Szczególne uprawnienia w zakresie pozyskiwania informacji i danych otrzymali naczelnicy urzędów celno-skarbowych, którzy mogą wykonywać czynności, o których mowa w art. 45 ust. 1 u.k.a.s., także poza terytorialnym zasięgiem ich działania. Zapewne ustawodawcy chodziło o zakres właściwości miejscowej, natomiast samo rozwiązanie jest podyktowane potrzebą usprawnienia działalności naczelnika urzędu

²³ D. Strzelec, *Gromadzenie informacji przez organy Krajowej Administracji Skarbowej*, Prz. Pod. 2017/5, s. 33.

²⁴ A. Krukowski [w:] *Ustawa o Krajowej...*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, s. 293 i n.

celno-skarbowego, która zgodnie z art. 33 ust. 1 pkt 8–10 u.k.a.s. w dużej mierze obejmuje rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie szeregu przestępstw i wykroczeń wymienionych w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, np. w zakresie praw autorskich czy też prawa o własności przemysłowej²⁵.

4.1. Zakres informacji, do których żądania uprawnione są organy KAS

Organom KAS przysługuje prawo do:

- zbierania i wykorzystywania informacji oraz występowania o udostępnienie dokumentów zawierających informacje o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego lub należności celnych;
- zbierania i przetwarzania danych osobowych w rozumieniu ustawy z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych²⁶, także bez wiedzy i zgody osoby, której dane te dotyczą.

W orzecznictwie wskazuje się, że skoro ustawodawca zdefiniował, w jakich wyłącznie przypadkach organ może domagać się udzielenia informacji, to rzeczą organu jest wskazać, do jakiego rodzaju postępowania, które w przyszłości będzie podjęte, ta informacja będzie niezbędna. Należy podkreślić, że związek nie może być pośredni. Przepis art. 45 ust. 1 u.k.a.s. jest wyjątkiem, szczególną formą, gdyż organ może domagać się informacji jeszcze przed wszczęciem jakiegokolwiek postępowania. Skoro jest to szczególny tryb, to także szczególne warunki ciąży na organie (zob. wyrok WSA Warszawa z 19.02.2019 r., III SA/Wa 1719/18, LEX nr 2683234).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 2.04.2020 r., I SA/Łd 863/19, LEX nr 2977090, wskazywał na zakres danych, jakie mogą być przekazywane na żądanie KAS: „Z treści art. 45 ust. 1 i 3 u.k.a.s. wynika m.in., że organ może żądać informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych lub faktycznych czynności mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego. Żądane od wynajmującego informacje dotyczące stosunków cywilnoprawnych z najemcami lokali użytkowych w galerii handlowej, niewątpliwie mają bezpośredni wpływ na wysokość zobowiązań podatkowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą na tym terenie. W galeriach handlowych bowiem nie są wynajmowane lokale użytkowe w innym celu niż działalność gospodarcza”.

²⁵ R. Bucholski [w:] *Ustawa o Krajowej...*, red. A. Melezini, K. Teszner, komentarz do art. 45.

²⁶ Dz.U. z 2019 r. poz. 1781.