

KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA

Komentarz

redakcja naukowa

Andrzej Melezini, Krzysztof Teszner

Rafał Bucholski, Michał Ciecierski, Andrzej Melezini

Artur Mudrecki, Grzegorz Musolf, Tomasz Nowak

Krzysztof Teszner, Iwona Wołczak-Ciecierska

KOMENTARZE

KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA

Komentarz

redakcja naukowa

Andrzej Melezini, Krzysztof Teszner

Rafał Bucholski, Michał Ciecierski, Andrzej Melezini

Artur Mudrecki, Grzegorz Musolf, Tomasz Nowak

Krzysztof Teszner, Iwona Wołczak-Ciecierska

KOMENTARZE

Stan prawny na 1 stycznia 2018 r.

z uwzględnieniem zmian wynikających z ustawy z 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, które wejdą w życie 13 stycznia 2018 r. i 30 marca 2018 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

Opracowanie redakcyjne

Bartosz Stanisławski

Łamanie

JustLuk

Poszczególne części komentarza napisali:

Rafał Bucholski – art. 41–53, 223–252

Michał Ciecierski – art. 144–148, 188, 189, 253–277

Andrzej Melezini – art. 54, 56–59, 61–64, 72, 73, 76, 79–87, 92–94, 113–135, 137–140, 279

Artur Mudrecki – art. 95–112

Grzegorz Musolf – art. 190–222

Tomasz Nowak – art. 55, 60, 65–71, 74, 75, 77, 78, 88–91, 136, 141–143

Krzysztof Teszner – preambuła, art. 1–40, 278

Iwona Wołczak-Ciecierska – art. 149–187

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.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-022-2

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów	35
Wprowadzenie	41
Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.)	43
Dział I. Przepisy ogólne	45
[Preambuła]	45
1. Znaczenie preambuły	45
2. Preambuła ustawy o KAS	47
Art. 1. [Zakres regulacji ustawowej. Cel utworzenia KAS]	50
1. Uwagi ogólne	51
2. Zakres przedmiotowy ustawy	51
3. Definicja KAS	52
4. Zasadność powrotu do terminologii „administracja skarbowa” ..	55
5. Służba Celno-Skarbowa	58
6. Osoby zatrudnione w KAS	59
Art. 2. [Zadania KAS]	59
1. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS	65
2. Charakterystyka poszczególnych zadań KAS	67
3. Zadania wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy	91
4. Zadania KAS wykonywane przez funkcjonariuszy innych służb ..	95
5. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w kontekście zadań KAS	97
Art. 3. [Delegacja w przedmiocie legitymacji służbowych]	98
1. Delegacja w zakresie legitymacji służbowych	98
2. Ważność dotychczasowych legitymacji służbowych	100
Art. 4. [Nazwa, znak graficzny, sztandar KAS]	101
Art. 5. [Dzień Krajowej Administracji Skarbowej]	103
Art. 6. [Odznaka honorowa „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”]	104
Art. 7. [Kierunki działania i rozwoju KAS]	105

Art. 8.	[Organy opiniodawczo-doradcze]	109
Art. 9.	[Upoważnienia w zakresie dysponowania częścią budżetu państwa] ..	110
Art. 10.	[Działalność duszpasterska w KAS]	111
Dział II. Organy Krajowej Administracji Skarbowej		112
Art. 11.	[Organy KAS. Właściwość rzeczowa i miejscowa]	112
1.	Uwagi ogólne	113
2.	Organy KAS oraz właściwość miejscowa tych organów	115
3.	Właściwość miejscowa	117
Art. 12.	[Funkcje koordynująco-wspierające Ministra Finansów]	122
Art. 13.	[Powołanie i podległość Szefa KAS]	124
Art. 14.	[Zadania Szefa KAS]	124
Art. 15.	[Funkcje Szefa KAS w zakresie prowadzenia listy naczelników urzędów skarbowych i ich zastępców]	134
Art. 16.	[Uprawnienia Szefa KAS w zakresie monitorowania transakcji] ...	135
Art. 17.	[Właściwość miejscowa Szefa KAS]	138
Art. 18.	[Osoby i organy wspomagające Szefa KAS w realizacji zadań] ...	138
Art. 19.	[Powołanie zastępców Szefa KAS]	139
Art. 20.	[Zasady zastępowania Szefa KAS]	139
Art. 21.	[Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej]	139
Art. 22.	[Zadania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej]	142
Art. 23.	[Zastępca dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej]	145
Art. 24.	[Dyrektor izby administracji skarbowej]	146
Art. 25.	[Zadania dyrektora izby administracji skarbowej]	149
Art. 26.	[Zastępca dyrektora izby administracji skarbowej]	155
Art. 27.	[Naczelnik urzędu skarbowego]	155
Art. 28.	[Zadania naczelnika urzędu skarbowego]	157
Art. 29.	[Obsługa i wsparcie podatnika oraz płatnika w centrum obsługi] ..	166
Art. 30.	[Porozumienie w sprawie powierzenia prowadzenia spraw innej jednostce]	168
Art. 31.	[Zastępca naczelnika urzędu skarbowego]	173
Art. 32.	[Naczelnik urzędu celno-skarbowego]	175
Art. 33.	[Zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego]	175
Art. 34.	[Zastępca naczelnika urzędu celno-skarbowego]	189
Art. 35.	[Centralny Rejestr Danych Podatkowych]	189
Dział III. Jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej		192
Rozdział 1. Przepisy ogólne		192
Art. 36.	[Wylczenie jednostek organizacyjnych KAS. Delegatury jednostek] ..	192
1.	Uwagi ogólne	193
2.	Jednostki organizacyjne KAS i ich delegatury	194
Art. 37.	[Jednostka organizacyjna w sprawach organizacyjno-finansowych] ..	198
Art. 38.	[Podległość jednostek organizacyjnych KAS]	200
Art. 39.	[Organizacja i statuty jednostek organizacyjnych KAS]	200
Art. 40.	[Laboratoria]	201

Rozdział 2. Krajowa Szkoła Skarbowości	202
Art. 41. [Zadania Szkoły. Współpraca z innymi instytucjami]	202
Art. 42. [Dyrektor i zastępca dyrektora Szkoły]	206
Rozdział 3. (uchylony)	207
Art. 43–44. (uchylone)	207
Dział IV. Pomoc i informacje	208
Art. 45. [Obowiązek udostępniania dokumentów i informacji]	208
Art. 46. [Współdziałanie z organami i jednostkami. Udzielanie pomocy technicznej. Udostępnianie informacji]	213
Art. 47. [Dane osobowe zbierane, wykorzystywane i przetwarzane przez KAS]	216
Art. 48. [Udzielanie informacji przez banki i inne instytucje kredytowe i finansowe]	219
Art. 49. [Przekazywanie informacji w związku z kontrolą celno-skarbową] ..	223
Art. 50. [Udostępnianie danych statystycznych dotyczących obrotu towarowego: INTRASTAT i EXTRASTAT]	225
Art. 51. [Dostęp do informacji uzyskanych w związku z kontrolą karnoskarbową i ich przechowywanie]	227
Art. 52. [Dane i informacje udostępniane Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych]	228
Art. 53. [Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej]	231
Dział V. Kontrola celno-skarbowa, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej	232
Rozdział 1. Kontrola celno-skarbowa	232
Art. 54. [Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej]	232
1. Uwagi ogólne	234
2. Przepisy intertemporalne w zakresie procedur kontrolnych ...	236
3. Podstawowe różnice pomiędzy procedurą kontroli celno-skarbowej a kontrolą podatkową	240
4. Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej	250
5. Sposób i warunki wykonywania kontroli celno-skarbowej w odniesieniu do ustawowo sprecyzowanych środków trwałych	257
6. Zakres kontroli celno-skarbowej oraz sposób i warunki jej wykonywania w przedmiocie należącym do innych organów administracji	258
Art. 55. [Kontrola stała wyrobów akcyzowych i gier hazardowych]	259
Art. 56. [Wyłączenie z kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne]	263
Art. 57. [Podmiot kontroli]	268

Art. 58.	[Uwzględnienie ryzyka w kontroli]	269
1.	Uwagi ogólne	269
2.	Analiza ryzyka	270
Art. 59.	[Miejsce wykonywania czynności kontrolnych]	272
1.	Uwagi wstępne	273
2.	Miejsce przeprowadzania czynności kontrolnych	274
3.	Szczególny rodzaj miejsca przeprowadzenia czynności kontrolnych	276
4.	Szczególny rodzaj miejsca wykonywania kontroli celno-skarbowej	276
Art. 60.	[Kontrola towarów przywożonych z państw trzecich w portach morskich]	277
Art. 61.	[Uprawnienie naczelnika urzędu celno-skarbowego do wykonywania kontroli]	279
Art. 62.	[Wszczęcie kontroli celno-skarbowej i upoważnienie do jej przeprowadzenia]	280
1.	Uwagi wprowadzające	283
2.	Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej	284
3.	Wzór upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej	288
4.	Stałe upoważnienie do wykonywania kontroli celno-skarbowej	294
5.	Prawo do korekty deklaracji w kontekście wszczęcia kontroli celno-skarbowej	296
6.	Wszczęcie kontroli celno-skarbowej w trybie uproszczonym	297
Art. 63.	[Termin zakończenia kontroli celno-skarbowej]	302
1.	Uwagi wprowadzające	303
2.	Termin na zakończenie kontroli	303
3.	Dyscyplinowanie organu	306
Art. 64.	[Uprawnienia kontrolujących]	307
1.	Uwagi ogólne	310
2.	Katalog uprawnień kontrolujących	310
3.	Katalog uprawnień zastrzeżony dla kontrolujących o statusie funkcjonariuszy	320
4.	Wydawanie osobom poleceń	326
5.	Bezpośredni pościg	327
Art. 65.	[Nakładanie i zdejmowanie zamknięć urzędowych]	327
1.	Uwagi ogólne	328
2.	Przypadki nakładania zamknięć urzędowych	328
3.	Podmiot uprawniony do usuwania lub zniszczenia zamknięć urzędowych	330
4.	Nieuprawniona ingerencja w nałożone zamknięcia urzędowe	332
Art. 66.	[Delegacja do określenia wzorów znaków stosowanych przy wykonywaniu kontroli]	332

Art. 67.	[Zarządzenie konwoju towarów]	334
	1. Uwagi ogólne	335
	2. Uprawnienie do zarządzenia konwoju – przypadki	335
	3. Adresat decyzji o zarządzeniu konwoju	339
	4. Podmiot uprawniony do realizowania konwoju	342
	5. Koszty konwoju	342
	6. Zakończenie konwoju	343
Art. 68.	[Zarządzenie strzeżenia towaru]	344
Art. 69.	[Zatrzymanie środków przewozowych oraz kontrola rodzaju paliwa] ..	347
Art. 70.	[Rewizja przesyłek pocztowych i pobieranie próbek]	350
Art. 71.	[Udostępnianie danych dotyczących usług pocztowych]	352
Art. 72.	[Obowiązki kontrolowanego oraz innych osób]	354
Art. 73.	[Dowód z oględzin]	357
Art. 74.	[Zapewnienie warunków i środków do sprawnego przeprowadzania kontroli]	358
Art. 75.	[Koszty przeprowadzonych kontroli]	362
Art. 76.	[Dowód z przesłuchania kontrolowanego lub świadka na odległość]	363
Art. 77.	[Przeszukanie lokali mieszkalnych]	364
Art. 78.	[Przeszukanie osoby]	368
Art. 79.	[Wystąpienie do kontrahentów kontrolowanego]	371
	1. Kontrola krzyżowa	372
	2. Zakres podmiotowy kontroli krzyżowej	372
	3. Przedmiot kontroli krzyżowej	373
Art. 80.	[Decyzja w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych]	374
	1. Uprawnienie do dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego	374
	2. Podstawa dokonania zabezpieczenia	375
	3. Elementy decyzji o zabezpieczeniu	376
	4. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu	377
	5. Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu	378
Art. 81.	[Protokół z czynności kontrolnych]	379
Art. 82.	[Wynik kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego]	383
	1. Wynik kontroli	384
	2. Ocena zasadności wprowadzenia do ustawy wyniku kontroli ..	384
	3. Elementy wyniku kontroli	386
	4. Brak zobowiązania do sporządzenia wyniku kontroli	387
	5. Uprawnienie do złożenia korekty deklaracji po doręczeniu wyniku kontroli	388
	6. Adnotacja	389

Art. 83.	[Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe]	390
1.	Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe	390
2.	Brak dewolutywnego charakteru odwołania	394
Art. 84.	[Protokół z kontroli celno-skarbowej]	397
1.	Zakończenie kontroli celno-skarbowej protokołem	398
2.	Elementy protokołu	399
3.	Skutki doręczenia protokołu	400
4.	Brak zobowiązania do sporządzenia protokołu	403
Art. 85.	[Wynik kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa dewizowego]	404
Art. 86.	[Akta kontroli]	404
Art. 87.	[Podjęcie zakończonej kontroli celno-skarbowej]	406
Art. 88.	[Kontrola jednoczesna]	407
Art. 89.	[Delegacja ustawowa w zakresie kontroli celno-skarbowej]	409
Art. 90.	[Delegacja ustawowa w zakresie kontroli wyrobów akcyzowych] ..	412
Art. 91.	[Delegacja ustawowa w zakresie gier hazardowych]	414
Art. 92.	[Delegacja ustawowa: kontrola prawa podatkowego w zakresie wydobywania niektórych kopalin]	415
Art. 93.	[Wyłączenie zastosowania przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy]	416
Art. 94.	[Zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej]	417
Rozdział 2. Audyt		420
Art. 95.	[Zakres audytu]	420
Art. 96.	[Osoby wykonujące audyt i miejsce audytu]	426
Art. 97.	[Forma zakończenia audytu]	427
Art. 98.	[Odesłanie do innych przepisów o KAS oraz Ordynacji podatkowej] ..	428
Rozdział 3. Czynności audytowe		435
Art. 99.	[Cel czynności audytowych]	435
Art. 100.	[Zakres czynności audytowych]	438
Art. 101.	[Miejsce czynności audytowych]	440
Art. 102.	[Raport z czynności audytowych]	441
Art. 103.	[Monitorowanie po wydaniu decyzji]	442
Art. 104.	[Obowiązek przekazywania informacji przez podmioty zrzeszające przedsiębiorców]	443
Art. 105.	[Odwołanie do przepisów Ordynacji podatkowej]	443
Rozdział 4. Urzędowe sprawdzenie		445
Art. 106.	[Przedmiot urzędowego sprawdzania]	445
Art. 107.	[Zakres urzędowego sprawdzania]	448
Art. 108.	[Obowiązki strony przed rozpoczęciem działalności]	454
Art. 109.	[Protokół z urzędowego sprawdzania]	457
Art. 110.	[Ponowne urzędowe sprawdzanie]	458
Art. 111.	[Upoważnienie ustawowe]	459

Art. 112. [Odesłanie do przepisów Ordynacji podatkowej]	463
Rozdział 5. Szczegółne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej	464
Art. 113. [Czynności operacyjno-rozpoznawcze]	464
1. Uwagi ogólne	466
2. Zakres przedmiotowy działania niejawnego	467
3. Czynności operacyjno-rozpoznawcze	472
4. Uprawnieni do przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych	477
5. Uprawnienie do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania danych i informacji w kontekście przestrzegania norm konstytucyjnych	477
Art. 114. [Zapobiegawcze udostępnianie danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych]	479
1. Zakres przedmiotowy działania związanego z zapobieganiem przestępstwom i wykrywaniem ich	481
2. Rodzaje instrumentów prawnych możliwych do wykorzystania w celu zapobiegania przestępstwom i wykrywania ich oraz wykonywania niektórych zadań	482
3. Obowiązki przedsiębiorcy telekomunikacyjnego, operatora pocztowego oraz usługodawcy świadczącego usługi drogą elektroniczną	483
4. Obowiązek prowadzenia rejestrów	484
5. Dane statystyczne o liczbie i rodzaju stosowanych czynności operacyjno-rozpoznawczych dotyczących wywiadu skarbowego oraz Służby Celnej	484
Art. 115. [Udostępnianie i przetwarzanie innych danych]	485
Art. 116. [Kontrola sądowa nad uzyskiwaniem danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych]	487
Art. 117. [Obserwacja i rejestracja przy użyciu środków technicznych zdarzeń w miejscach publicznych]	489
Art. 118. [Kontrola operacyjna]	491
1. Uwagi ogólne – zasada proporcjonalności	495
2. Zarządzenie kontroli operacyjnej	498
3. Czas trwania kontroli operacyjnej	502
4. Koszty związane z prowadzeniem kontroli operacyjnej	504
5. Udostępnianie materiałów zgromadzonych podczas stosowania kontroli operacyjnej	504
Art. 119. [Zakup kontrolowany. Przyjęcie lub wręczenie korzyści majątkowej] ..	505
1. Istota zakupu kontrolowanego i przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej	506
2. Zarządzenie zakupu kontrolowanego i przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej	509
3. Sposób przeprowadzania i dokumentowania czynności zakupu kontrolowanego i przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej ..	509

Art. 120. [Niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi] ..	510
1. Niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi	511
2. Zarządzenie niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania, przechowywania i obrotu przedmiotami przestępstwa	512
3. Sposób przeprowadzania i dokumentowania czynności niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania, przechowywania i obrotu przedmiotami przestępstwa	513
Art. 121. [Wyłączenie bezprawności przy zakupie kontrolowanym i niejawnym nadzorowaniu]	516
Art. 122. [Postępowanie z danymi i materiałami uzyskanymi w ramach szczególnych uprawnień]	517
1. Uwagi ogólne	519
2. Sposób postępowania z danymi i materiałami	522
3. Obowiązki Prokuratora Generalnego i sądu	525
Art. 123. [Zniszczenie danych i materiałów]	526
1. Zasada niezwłocznego, komisyjnego i protokolarnego zniszczenia danych i materiałów pochodzących z przeprowadzonych czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym kontroli operacyjnej	528
2. Zarządzenie zniszczenia danych i materiałów	531
Art. 124. [Udostępnienie informacji oraz danych innym organom, służbom i instytucjom]	532
Art. 125. [Udostępnienie informacji i danych zagranicznym instytucjom lub międzynarodowym organizacjom]	532
Art. 126. [Współdziałanie organów KAS z innymi organami i instytucjami] ..	533
Art. 127. [Udostępnianie informacji i danych Szefowi KAS oraz naczelnikowi urzędu celno-skarbowego]	534
1. Uprawnienie do przetwarzania danych	535
2. Administrator zbioru danych	536
3. Zakres, warunki i tryb przekazywania informacji	539
Art. 127a. [Pozyskiwanie informacji objętych tajemnicą bankową i ubezpieczeniową]	540
Art. 128. [Pomoc innych osób przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych]	544
1. Informator	545
2. Ochrona danych informatora	545
3. Wynagrodzenie i odszkodowania dla informatora	546
Art. 129. [Coroczna informacja o działalności]	546
Art. 130. [Fundusz operacyjny]	547

Art. 131. [Zadania ochronne Szefa KAS]	548
1. Uwagi ogólne	549
2. Funkcja ochronna Szefa KAS	549
3. Dokumenty, które uniemożliwiają ustalenie danych identyfikujących funkcjonariuszy wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze oraz środków, którymi posługują się przy wykonywaniu zadań służbowych	550
4. Rozporządzenie w sprawie dokumentów, które uniemożliwiają ustalenie niektórych danych przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych przez Służbę Celno-Skarbową ..	551
Art. 132. [Upoważnienie Zastępcy Szefa KAS]	554
Art. 133. [Szczególne uprawnienia funkcjonariuszy]	555
1. Uwagi ogólne	556
2. Zakres przedmiotowy szczególnych uprawnień	557
3. Rozporządzenie w sprawie wykonywania niektórych czynności ..	558
4. Pościg	558
5. Systemy informacyjne	560
6. Konwój	561
7. Nakładanie grzywien w drodze mandatu karnego za wykroczenia i wykroczenia skarbowe	562
8. Ograniczenie zakresu przedmiotowego szczególnych uprawnień	564
9. Zażalenie na sposób przeprowadzenia czynności	566
Art. 134. [Sposób wykonywania czynności służbowych. Zatrzymanie osoby] ..	567
1. Uwagi ogólne	568
2. Poszanowanie godności człowieka oraz respektowanie innych praw i wolności obywatelskich ...	568
3. Minimalizowanie środków naruszających dobra osobiste i majątkowe	570
4. Działania w stosunku do osoby zatrzymanej i jej uprawnienia ..	570
Art. 135. [Sposób wykonywania czynności służbowych]	571
1. Rozporządzenie w sprawie wykonywania niektórych czynności przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej oraz współpracy Służby Celno-Skarbowej z Policją i Strażą Graniczną	572
2. Sposób wykonywania przez funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej czynności zatrzymywania i przeszukiwania osób, zatrzymywania rzeczy oraz przeszukiwania lokali mieszkalnych, pomieszczeń i innych miejsc, bagażu, ładunku i środków przewozowych ..	572
3. Sposób doprowadzania osób zatrzymanych do jednostek Policji lub Straży Granicznej	579
4. Tryb i zakres współpracy Służby Celno-Skarbowej z Policją i Strażą Graniczną	581

Art. 136. [Zatrzymanie statku]	582
Art. 137. [Udostępnianie danych dotyczących osób korzystających z usług pocztowych oraz faktów i okoliczności świadczenia lub korzystania z tych usług]	587
Art. 138. [Uzbrojenie oraz środki przymusu bezpośredniego]	589
Art. 139. [Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego i broni palnej]	589
1. Uwagi ogólne	590
2. Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego ..	591
3. Użycie i wykorzystanie broni palnej	592
4. Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego i broni palnej oraz ich dokumentowanie	598
5. Osoby wyposażone w broń palną	600
Art. 140. [Szczególne regulacje w zakresie broni palnej i środków przymusu bezpośredniego]	600
1. Rozporządzenie w sprawie uzbrojenia, wyposażenia oraz środków przymusu bezpośredniego w KAS	601
2. Rodzaje broni palnej	601
3. Kryteria i tryb przydziału broni palnej, normy uzbrojenia oraz sposób jej magazynowania, przechowywania i zapewniania właściwego stanu technicznego	602
4. Normy wyposażenia niezbędnego do wykonywania czynności służbowych, zasady jego przyznawania i użytkowania	604
Art. 141. [Jednostka specjalna KAS]	606
Art. 142. [Użycie broni palnej i środków przymusu bezpośredniego w przypadku ryzyka przejęcia jednostki pływającej przez załogę innego statku]	607
Art. 143. [Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej]	608
Dział VI. Praca w Krajowej Administracji Skarbowej i służba w Służbie Celno-Skarbowej	610
Rozdział 1. Przepisy ogólne	610
Art. 144. [Oświadczenie lustracyjne w KAS]	610
1. Zakaz zatrudniania w jednostkach KAS byłych funkcjonariuszy organów bezpieczeństwa państwa z lat 1944–1990	611
2. Oświadczenie lustracyjne	612
3. Wyłączenie obowiązku składania oświadczeń lustracyjnych ..	613
Art. 145. [Wykonywanie zadań w zakresie pracy i służby]	613
1. Kierownik jednostki organizacyjnej KAS	613
2. Szczególne zwierzchnictwo służbowe	614
3. Uprawnienia kierownika jednostki organizacyjnej KAS	615

Art. 146. [Podległość służbowa. Wydawanie poleceń w indywidualnych sprawach]	617
1. Podległość naczelnikowi urzędu	618
2. Zakaz wydawania poleceń w indywidualnych sprawach	618
3. Ograniczenie zwierzchnictwa dyrektora izby administracji skarbowej	619
Art. 147. [Ograniczenia w pełnieniu służby w stosunku do małżonków, krewnych, powinowatych]	620
1. Zakaz pełnienia służby lub zatrudnienia przez osoby najbliższe	621
2. Obowiązek składania oświadczeń	622
3. Treść oświadczenia o powiązaniach rodzinnych	623
4. Konsekwencje wystąpienia powiązań rodzinnych	624
Art. 148. [Dodatek do wynagrodzenia albo uposażenia]	624
1. Dodatek do wynagrodzenia albo uposażenia	626
2. Dodatki kontrolerskie oraz dodatek orzecznicy	628
3. Rozporządzenie wykonawcze	630
Rozdział 2. Praca w Krajowej Administracji Skarbowej	632
Art. 149. [Oświadczenia o stanie majątkowym pracowników KAS]	632
1. Oświadczenie majątkowe – uwagi ogólne	633
2. Podmioty obowiązane do złożenia i uprawnione do odbioru oświadczenia o stanie majątkowym	634
3. Wyłączenie z obowiązku składania oświadczeń o stanie majątkowym	636
4. Treść oświadczenia majątkowego i odpowiednie stosowanie ustawy o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne	638
5. Ochrona tajemnicy danych zawartych w oświadczeniach majątkowych	644
6. Odpowiedzialność za niezłożenie oświadczenia o stanie majątkowym albo podanie w nim nieprawdy	645
Art. 150. [Propozycja przeniesienia ze służby cywilnej do Służby Celno-Skarbowej]	646
1. Propozycja przeniesienia ze służby cywilnej do Służby Celno-Skarbowej	647
2. Przekształcenie stosunku pracy w stosunek służbowy na podstawie aktu mianowania	649
3. Okres służby i mianowanie na stopień służbowy	649
4. Dodatkowe wynagrodzenie roczne	651
5. Powrót do służby cywilnej	652
Rozdział 3. Przebieg służby w Służbie Celno-Skarbowej	652
Art. 151. [Wymagania dla funkcjonariusza]	652
1. Służba Celno-Skarbowa – uwagi ogólne	654
2. Prace legislacyjne nad ustawą o KAS	654

3. Wymagania kwalifikacyjne	
wobec funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej	656
4. Obywatelstwo polskie	657
5. Pełnia praw publicznych	658
6. Umysłne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe	
– niekaralność	659
7. Wykształcenie średnie	660
8. Nieposzlakowana opinia	660
9. Stan zdrowia	663
10. Funkcjonariusz wykonujący czynności	
operacyjno-rozpoznawcze – wymagania	664
11. Brak skazania prawomocnym wyrokiem sądu	
za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe	665
12. Posiadanie zdolności fizycznej i psychicznej do pełnienia służby	
w formacjach uzbrojonych, podległych szczególnej dyscyplinie	
służbowej oraz gotowość podporządkowania się jej	665
13. Rękojmia zachowania tajemnicy informacji niejawnych	666
Art. 152. [Informacja o naborze; ograniczenie]	666
1. Informacja o wolnych stanowiskach służbowych	
w Służbie Celno-Skarbowej – uwagi ogólne	667
2. Ograniczenie w informowaniu o wolnych stanowiskach	
służbowych w Służbie Celno-Skarbowej, na których	
wykonywane są czynności operacyjno-rozpoznawcze	668
Art. 153. [Postępowanie kwalifikacyjne do Służby Celno-Skarbowej]	669
1. Postępowanie kwalifikacyjne dla kandydata	
na funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej	671
2. Badanie psychofizjologiczne	673
3. Zdolność fizyczna i psychiczna, badanie psychofizjologiczne	
kandydata – właściwe komisje lekarskie	675
4. Ograniczenie w informowaniu o wolnych stanowiskach	
służbowych w Służbie Celno-Skarbowej, na których wykonywane	
są czynności operacyjno-rozpoznawcze	676
5. Przepisy przejściowe do ustawy o KAS	676
6. Delegacja ustawowa	676
Art. 154. [Mianowanie funkcjonariusza służby przygotowawczej.	
Okres służby przygotowawczej]	677
1. Stosunek służbowy – mianowanie funkcjonariusza	678
2. Stosunek służbowy jako stosunek administracyjnoprawny	678
3. Konstytutywny akt mianowania	679
4. Kompletność regulacji stosunku służbowego w ustawie o KAS	679
5. Stosunek służbowy a zakres ochrony prawnej funkcjonariusza	680
6. Stopień służbowy aplikanta	681
7. Opiekun aplikanta	681
8. Uływ 2 lat w służbie przygotowawczej	682

9. Mianowanie na podstawie	
Przepisów wprowadzających ustawę o KAS	683
10. Spory i roszczenia ze stosunku służbowego	684
Art. 155. [Służba przygotowawcza]	684
1. Służba przygotowawcza i obowiązki aplikanta	685
2. Służba przygotowawcza	
a Przepisy wprowadzające ustawę o KAS	686
3. Delegacja ustawowa	686
Art. 156. [Służba przygotowawcza – opinia okresowa]	687
1. Opinia okresowa w służbie przygotowawczej	687
2. Odwołanie od opinii okresowej	687
Art. 157. [Mianowanie do służby stałej po służbie przygotowawczej]	688
1. Mianowanie do służby stałej	688
2. Opinia o nieprzydatności do służby stwierdzona w służbie przygotowawczej a zwolnienie ze służby	688
Art. 158. [Akt mianowania do służby stałej. Legitymacja służbowa]	688
1. Mianowanie funkcjonariusza do służby przygotowawczej albo do służby stałej	689
2. Akt mianowania	690
3. Legitymacja służbowa	690
4. Mianowanie na stopień służbowy i stanowisko służbowe oraz uposażenie i miejsce pełnienia służby	690
Art. 159. [Ślubowanie]	691
1. Ślubowanie	692
2. Obligatoryjna treść ślubowania	692
3. Fakultatywna treść ślubowania	698
4. Odmowa złożenia ślubowania a zwolnienie ze służby	698
5. Odpowiedzialność dyscyplinarna	699
Art. 160. [Dokumentacja przebiegu służby]	699
1. Dokumentacja przebiegu służby – uwagi ogólne	699
2. Udostępnianie akt funkcjonariuszowi Służby Celno-Skarbowej	699
3. Delegacja ustawowa	701
Art. 161. [Mianowanie. Środki na zagospodarowanie]	701
1. Środki na zagospodarowanie przy mianowaniu	702
2. Mianowanie w związku z przeniesieniem do pełnienia służby w Służbie Celno-Skarbowej a środki na zagospodarowanie	702
Art. 162. [Przeniesienie stałe i czasowe]	703
1. Zmiana stanowiska służby	704
2. Przeniesienie stałe do innej jednostki KAS	705
3. Potrzeby KAS	705
4. Równorzędne stanowisko	706
5. Jednorazowe świadczenie pieniężne na zagospodarowanie	709
6. Przeniesienie czasowe	709
7. Znacznie utrudniony dojazd do miejsca zamieszkania	709

8. Ochrona wysokości uposażenia	710
9. Odmowa wykonania decyzji w sprawie przeniesienia a zwolnienie ze służby	710
10. Decyzja w sprawie przeniesienia i jej zaskarżalność	710
Art. 163. [Oddelegowanie za zgodą – praca poza Służbą Celno-Skarbową]	710
1. Oddelegowanie do wykonywania pracy poza Służbą Celno-Skarbową	711
2. Delegacja ustawowa	712
Art. 164. [Oddelegowanie – instytucje UE oraz organizacje międzynarodowe]	712
1. Praca w instytucjach UE, jednostkach utworzonych przez UE lub organizacjach międzynarodowych	713
2. Oddelegowanie na czas wykonywania pracy	714
3. Zakończenie okresu oddelegowania a zwolnienie ze służby	715
Art. 165. [Oddelegowanie do placówki dyplomatycznej w charakterze przedstawiciela Szefa KAS]	715
1. Oddelegowanie do placówki dyplomatycznej	715
2. Placówka dyplomatyczna	716
3. Zakończenie okresu oddelegowania a zwolnienie ze służby	716
Art. 166. [Oddelegowanie do pełnienia służby – terytorium innego państwa]	716
1. Oddelegowanie do pełnienia służby na terytorium innego państwa	718
2. Diety, koszty przejazdu i noclegu	718
3. Koszty wyżywienia i zakwaterowania	718
4. Koszty leczenia i rozmów telefonicznych	719
5. Koszty leczenia – wyłączenie zwrotu	719
6. Zakończenie oddelegowania a zwolnienie ze służby	719
7. Delegacja ustawowa	719
Art. 167. [Przeniesienie do pełnienia służby w innej miejscowości – wyłączenia ustawowe]	720
1. Wyłączenie możliwości przeniesienia funkcjonariusza do pełnienia służby w innej miejscowości	720
2. Zaopatrzenie emerytalne	721
Art. 168. [Przeniesienie funkcjonariusza do innej miejscowości: odpowiednie warunki mieszkaniowe; zwrot kosztów przeniesienia; dojazd znacznie utrudniony]	722
1. Przeniesienie funkcjonariusza do innej miejscowości a odpowiednie warunki mieszkaniowe	723
2. Odpowiednie warunki mieszkaniowe	723
3. Dojazd znacznie utrudniony – definicja	724
4. Publiczne środki transportu zbiorowego	724
5. Ustalanie czasu dojazdu	724
6. Pojęcie dojazdu znacznie utrudnionego w orzecznictwie	725
7. Delegacja ustawowa	726

Art. 169. [Zwrot funkcjonariuszowi kosztów przeniesienia, równoważnik pieniężny, miejscowość pobliska]	726
1. Zapewnienie odpowiednich warunków mieszkaniowych lub zwrot udokumentowanych kosztów przeniesienia, lub równoważnik pieniężny	727
2. Równoważnik pieniężny jako ekwiwalent lokalu mieszkalnego w miejscu służby	728
3. Lokal mieszkalny	730
4. Miejscowość pobliska – definicja	730
5. Delegacja ustawowa	731
Art. 170. [Przeniesienie funkcjonariusza – wyłączenie uprawnień do zapewnienia odpowiednich warunków mieszkaniowych lub równoważnika pieniężnego]	732
1. Zwrot kosztów przeniesienia lub równoważnik pieniężny	732
2. Wyłączenie prawa do równoważnika pieniężnego	732
Art. 171. [Reorganizacja jednostki organizacyjnej KAS – przeniesienie funkcjonariusza]	733
1. Reorganizacja jednostki organizacyjnej KAS	733
2. Rodzaje jednostek organizacyjnych KAS	734
3. Reorganizacja – przeniesienie w ramach jednostki KAS	735
4. Reorganizacja a stanowiska kierownicze	735
5. Reorganizacja a kwalifikacje	735
6. Reorganizacja a możliwość pełnienia przez danego funkcjonariusza służby na dotychczasowym stanowisku	736
7. Ochrona uposażenia po przeniesieniu w związku z reorganizacją	737
8. Decyzja w sprawie przeniesienia w związku z reorganizacją	737
9. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy	738
Art. 172. [Zniesienie jednostki KAS – warunki pełnienia służby]	738
1. Zniesienie jednostki KAS	739
2. Propozycja warunków pełnienia służby	740
3. Zwolnienie ze służby. Decyzja	741
4. Decyzja określająca warunki pełnienia służby	741
5. Ochrona uposażenia po zmianie warunków pełnienia służby w związku ze zniesieniem jednostki organizacyjnej KAS	742
6. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja	742
Art. 173. [Przeniesienie na niższe stanowisko służbowe]	742
1. Fakultatywne przeniesienie na niższe stanowisko służbowe	743
2. Niższe stanowisko służbowe	744
3. Orzeczenie przez komisję lekarską trwałej niezdolności do pełnienia służby na zajmowanym stanowisku służbowym	745
4. Rehabilitacja zdrowotna lub przygotowanie do innych obowiązków służbowych; ochrona wysokości uposażenia	749
5. Likwidacja zajmowanego stanowiska służbowego	749
6. Pisemny wniosek funkcjonariusza	751

7. Przeniesienie na niższe stanowisko a fakultatywne zwolnienie ze służby	751
8. Przeniesienie na niższe stanowisko członka związku zawodowego. Wysokość uposażenia	752
9. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja	753
Art. 174. [Przeniesienie do służby cywilnej; praca w Ministerstwie Finansów albo w jednostce organizacyjnej KAS]	753
1. Propozycja przeniesienia do służby cywilnej – praca w Ministerstwie Finansów albo w jednostce organizacyjnej KAS	754
2. Zgoda funkcjonariusza i kierownika jednostki organizacyjnej	754
3. Przekształcenie stosunku służbowego w stosunek pracy na podstawie umowy o pracę	755
4. Ocena okresowa służby a stopień służbowy urzędnika mianowanego	757
5. Zaopatrzenie emerytalne	758
Art. 175. [Służba w systemie nadzwyczajnym]	759
1. Służba w systemie nadzwyczajnym	759
2. Delegacja ustawowa	760
Art. 176. [Przeniesienie do Służby Celno-Skarbowej – funkcjonariusz Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego albo Straży Granicznej]	760
1. Przeniesienie do Służby Celno-Skarbowej funkcjonariusza Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego albo Straży Granicznej	762
2. Kontynuacja uprawnień z tytułu stażu w Służbie Celno-Skarbowej	764
3. Równorzędność stopni	765
4. Delegacja ustawowa	765
Art. 177. [Badanie psychofizjologiczne i psychologiczne oraz test sprawności fizycznej]	766
1. Badanie psychofizjologiczne. Badanie psychologiczne. Test sprawności fizycznej	767
2. Delegacja ustawowa	768
Art. 178. [Zawieszenie funkcjonariusza w pełnieniu obowiązków służbowych]	769
1. Zawieszenie funkcjonariusza w pełnieniu obowiązków służbowych	771
2. Bieg terminu zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych	772

3. Przedłużenie okresu zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych w szczególnie uzasadnionych przypadkach	774
4. Przypadki obligatoryjnego zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych	777
5. Wszczęcie postępowania karnego	777
6. Kwalifikacja prawna czynu	778
7. Przypadki fakultatywnego zawieszenia funkcjonariusza w pełnieniu obowiązków służbowych	780
8. Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a staż służbowy	781
9. Wniesienie środka odwoławczego od decyzji o zawieszeniu nie wstrzymuje jej wykonania	782
10. Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a uposażenie	782
11. Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a zwolnienie ze służby	783
12. Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a wygaśnięcie stosunku służbowego	783
13. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja	784
14. Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a informacja publiczna	785
Art. 179. [Przesłanki zwolnienia ze służby – obligatoryjne]	785
1. Obligatoryjne zwolnienie ze służby	786
2. Zbieg podstaw do zwolnienia ze służby	788
3. Orzeczenie trwałej niezdolności do służby	789
4. Skazanie prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo popełnione umyślnie lub umyślne przestępstwo skarbowe	791
5. Zrzeczenie się obywatelstwa polskiego	793
6. Nieprzydatność do służby stwierdzona w opinii okresowej w służbie przygotowawczej	794
7. Niespełnienie wymogów określonych w art. 155, z wyjątkami, o których mowa w art. 155 ust. 2 pkt 1 i 3	795
8. Odmowa złożenia ślubowania	795
9. Orzeczenie prawomocnym wyrokiem sądu pozbawienia praw publicznych	796
10. Prawomocne orzeczenie zakazu wykonywania zawodu funkcjonariusza	796
11. Odmowa wykonania decyzji w sprawie przeniesienia, o którym mowa w art. 162 ust. 2 i 5	797
12. Pisemne zgłoszenie przez funkcjonariusza żądania zwolnienia ze służby	798
13. Niezgłoszenie się do służby w terminie 14 dni od dnia zakończenia okresu oddelegowania	800

14. Zwolnienie ze służby a usprawiedliwiona nieobecność w służbie . .	801
15. Zwolnienie ze służby w związku ze zniesieniem jednostki organizacyjnej KAS	801
16. Zwolnienie ze służby w związku z nieprzyjęciem propozycji z art. 170 p.w.u.KAS	801
17. Zwolnienie ze służby a status bezrobotnego i prawo do zasiłku	802
18. Zwolnienie ze służby a zawieszenie postępowania administracyjnego	803
19. Odwołanie. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja . .	804
20. Zaopatrzenie emerytalne	804
Art. 180. [Przesłanki zwolnienia ze służby – fakultatywne]	805
1. Fakultatywne przesłanki zwolnienia ze służby	806
2. Niewywiązywanie się z obowiązków służbowych w służbie stałej stwierdzone w dwóch następujących po sobie ocenach okresowych	806
3. Skazanie prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo inne niż określone w art. 179 ust. 1 pkt 2	807
4. Powołanie do innej służby państwowej, objęcie funkcji z wyboru w organach wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego, podjęcie pracy w instytucji Unii Europejskiej, jednostce utworzonej przez Unię Europejską lub organizacji międzynarodowej	808
5. Niewyrażenie zgody na przeniesienie na niższe stanowisko służbowe	809
6. Nieobecność w służbie z powodu choroby trwającej dłużej niż rok	810
7. Warunkowe umorzenie postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego, jeżeli popełniony czyn stanowił przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub umyślne przestępstwo skarbowe	812
8. Dwukrotne nieusprawiedliwione niestawienie się na badania lub obserwację	816
9. Zaistnienie innej ważnej przyczyny, jeżeli dalsze pozostawanie w służbie nie gwarantuje należytego wykonywania obowiązków służbowych, w szczególności gdy wymaga tego dobro KAS lub gdy nastąpiła utrata zaufania niezbędnego do wykonywania obowiązków służbowych	819
10. Upływ 12 miesięcy okresu zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych, jeżeli nie ustąpiły przyczyny będące podstawą zawieszenia	824
11. Decyzja uznaniowa	827

12. Odwołanie. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja ..	829
13. Zaopatrzenie emerytalne	829
Art. 181. [Ograniczenia ustawowe w zwolnieniu ze służby]	829
1. Ograniczenia ustawowe w zwolnieniu ze służby	830
2. Względny charakter zakazu zwolnienia	831
Art. 182. [Wygaśnięcie stosunku służbowego]	832
1. Wygaśnięcie stosunku służbowego	833
2. Śmierć funkcjonariusza	834
3. Niezgłoszenie się funkcjonariusza do służby	834
4. Skutek i charakter prawny wygaśnięcia stosunku służbowego ..	835
5. Przywrócenie terminu do zgłoszenia się do służby	837
6. Wygaśnięcie stosunku służbowego a przywrócenie do służby na podstawie art. 185	840
7. Świadczenie służby	841
8. Wygaśnięcie stosunku służbowego na podstawie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS	841
9. Zaopatrzenie emerytalne	847
Art. 183. [Terminy zwolnienia ze służby]	848
1. Terminy zwolnienia ze służby	848
2. Zwolnienie od pełnienia służby po doręczeniu decyzji o zwolnieniu ze służby	849
Art. 184. [Konsekwencje uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji o zwolnieniu ze służby]	850
1. Konsekwencje uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji o zwolnieniu ze służby	851
2. Uchylenie lub stwierdzenie nieważności decyzji	852
3. Rekompensata za okres zwolnienia	853
Art. 185. [Przywrócenie do służby a postępowanie karne]	854
1. Przywrócenie do służby w związku z ustaniem postępowania karnego, uniewinnieniem lub uchYLENIEM wyroku skazującego ..	854
2. Termin 7-dniowy	855
3. Przywrócenie do służby na podstawie art. 185 ust. 1 pkt 1 a uprzednie wygaśnięcie stosunku służbowego	856
4. Katalog zamknięty podstaw przywrócenia do służby w związku z zakończeniem postępowania karnego	858
5. Warunki pełnienia służby po przywróceniu	860
Art. 186. [Przywrócenie do służby po zakończeniu innej służby państwowej, działalności samorządowej lub pracy w jednostkach UE]	861
1. Przywrócenie do służby po zakończeniu innej służby państwowej, działalności samorządowej lub w jednostkach Unii Europejskiej	862
2. Warunki pełnienia służby po przywróceniu	862

Art. 187. [Konsekwencje uchylecia kary dyscyplinarnej]	863
1. Tryb przywrócenia do służby	
w przypadku uchylecia kary dyscyplinarnej	863
2. Uchylecie kary dyscyplinarnej obniżenia stopnia służbowego	
lub pozbawienia stopnia oficerskiego lub generalskiego	864
Art. 188. [Wydawanie i sprostowanie świadectwa służby]	867
1. Świadectwo służby	868
2. Przyczyny wydania świadectwa służby	868
3. Treść świadectwa służby	870
4. Sprostowanie świadectwa służby	871
5. Zaskarżanie odmowy sprostowania świadectwa służby	872
6. Jednostka upoważniona do wydania świadectwa służby	
i jego sprostowania	872
7. Osoby upoważnione do otrzymania świadectwa służby	
i żądania jego wydania	873
8. Przepisy wykonawcze	874
9. Przepisy przejściowe	874
Art. 189. [Czas służby funkcjonariuszy celno-skarbowych]	875
1. Czas pełnienia służby	877
2. Wymiar obowiązków	877
3. Prawo do odpoczynku	878
4. Doba i tydzień w Służbie Celno-Skarbowej	878
5. Zwykły wymiar czasu pracy	879
6. Przedłużony czas służby i jego dopuszczalność	879
7. Przerwa w pełnieniu służby	883
8. Odpoczynek dobowy	883
9. Odpoczynek tygodniowy	884
10. Dodatkowy dzień wolny	885
11. Zmianowy system służby	885
12. Jednostka pływająca	886
13. Ewidencja czasu służby	886
14. Rozporządzenie wykonawcze	887
15. Przepisy przejściowe	888
Rozdział 4. Stanowiska i stopnie służbowe funkcjonariuszy	888
Art. 190. [Stanowiska służbowe]	888
1. Geneza i zakres przepisu	889
2. Rodzaje stanowisk służbowych	889
3. Sposób powoływania i odwoływania	
ze stanowisk służbowych	890
4. Akty wykonawcze	891
Art. 191. (uchylony)	892
1. Geneza i zakres przepisu	892
2. Orzecznictwo	894

Art. 192. [Korpusy i stopnie służbowe]	894
1. Geneza i zakres przepisu	896
2. Korpusy i stopnie służbowe	896
3. Uprawnienia do mianowania na stopnie służbowe	896
4. Warunki mianowania na stopnie służbowe	897
5. Przepisy przejściowe	898
6. Orzecznictwo	899
Art. 193. [Używanie stopni służbowych]	899
1. Trwałość stopni służbowych	899
2. Wątpliwości interpretacyjne	900
Art. 194. [Przesłanki utraty stopnia służbowego]	900
Art. 195. [Organy pozbawiające i obniżające stopnie służbowe]	901
1. Geneza i zakres przepisu	901
2. Organy uprawnione do pozbawiania i obniżania stopni służbowych	901
Art. 196. [Przywrócenie stopnia służbowego]	901
1. Geneza i zakres przepisu	902
2. Organy uprawnione do przywracania stopni służbowych	902
Art. 197. [Mianowanie na wyższy stopień służbowy]	902
1. Geneza i zakres przepisu	904
2. Okresy oczekiwania na awans w stopniu służbowym	904
3. Szczególne tryby awansowania	905
4. Przepisy wykonawcze	905
Art. 198. [Mianowanie policjanta lub strażnika granicznego na równorzędny stopień]	906
1. Geneza i zakres przepisu	907
2. Warunki mianowania	907
3. Równoważność stopni	907
4. Zmiany w roku 2018	908
Rozdział 5. Obowiązki i prawa funkcjonariuszy	909
Art. 199. [Obowiązki funkcjonariusza]	909
1. Geneza i zakres przepisu	909
2. Odpowiedzialność za niedochowanie obowiązków	910
Art. 200. [Oświadczenie o stanie majątkowym]	910
1. Geneza i zakres przepisu	911
2. Terminy składania oświadczeń majątkowych	912
3. Podmiot właściwy w zakresie przyjmowania oświadczeń	912
4. Zawartość i analiza oświadczeń	913
5. Przepisy wykonawcze i projektowane regulacje	913
Art. 201. [Zakazy związane z wykonywaniem obowiązków służbowych]	914
1. Geneza i zakres przepisu	914
2. Działania zakazane w trakcie służby	914

Art. 202. [Zakazy: członkostwa, zatrudnienia, sprawowania funkcji, prowadzenia działalności gospodarczej]	915
1. Geneza i zakres przepisu	916
2. Zakazy	916
Art. 203. [Zakaz posiadania i korzystania z prywatnych urządzeń służących do komunikacji elektronicznej]	917
1. Geneza i zakres przepisu	917
2. Zakres ograniczenia	918
3. Akty wykonawcze	919
4. Zmiany w roku 2018	919
Art. 204. [Obowiązek wykonywania poleceń służbowych. Odmowa wykonania polecenia]	920
1. Geneza i zakres przepisu	921
2. Przypadki prawa do odmowy wykonania polecenia służbowego	921
3. Skutki wykonania lub odmowy wykonania polecenia służbowego	922
Art. 205. [Zgoda na wykonywanie dodatkowych zajęć zarobkowych]	922
1. Geneza i zakres przepisu	923
2. Warunki dodatkowego zarobkowania	923
3. Akty wykonawcze	924
Art. 206. [Ocena okresowa. Opinia służbowa]	924
1. Geneza i zakres przepisu	925
2. Ocena okresowa	925
3. Opinia służbowa	927
4. Akty wykonawcze i przepisy przejściowe	927
Art. 207. [Badanie zdolności fizycznej i psychicznej funkcjonariusza do pełnienia służby na stanowisku]	928
1. Geneza i zakres przepisu	929
2. Orzekanie przez komisje lekarskie	929
3. Akty wykonawcze	930
Art. 208. [Obowiązek wykonywania obowiązków służbowych w umundurowaniu]	931
1. Geneza i zakres przepisu	932
2. Umundurowanie	932
3. Akty wykonawcze i przepisy przejściowe	933
Art. 209. [Obowiązek zwrotu kosztów nauki]	934
1. Geneza i zakres przepisu	935
2. Zasady zwrotu kosztów szkoleń	935
3. Przepisy przejściowe	935
Art. 210. [Ochrona prawna funkcjonariusza]	935
Art. 211. [Zwrot kosztów obrony]	936
1. Geneza i zakres przepisu	937
2. Uprawnienie do zwrotu kosztów obrony	937

Art. 212. [Świadczenia socjalne]	937
1. Geneza i zakres przepisu	938
2. Akty wykonawcze i przepisy przejściowe	938
Art. 213. [Nieodpłatne wyżywienie i napoje lub równoważnik pieniężny w zamian za wyżywienie]	939
1. Geneza i zakres przepisu	940
2. Akty wykonawcze	940
Art. 214. [Uprawnienia związane z rodzicielstwem]	940
Art. 215. [Umowa o pracę w celu zastępstwa funkcjonariusza]	941
Art. 216. [Urlop wypoczynkowy, dodatkowy urlop wypoczynkowy, urlop okolicznościowy]	941
1. Geneza i zakres przepisu	942
2. Urlopy podstawowe	942
3. Urlopy dodatkowe	943
4. Przepisy przejściowe	943
Art. 217. [Płatny urlop zdrowotny]	944
1. Geneza i zakres przepisu	944
2. Urlop zdrowotny	944
3. Przepisy przejściowe	945
Art. 218. [Urlop bezpłatny]	945
1. Geneza i zakres przepisu	945
2. Urlop bezpłatny i jego skutki	946
3. Przepisy przejściowe	946
Art. 219. [Wyróżnienia za szczególne osiągnięcia]	946
1. Geneza i zakres przepisu	947
2. Akty wykonawcze	947
Art. 220. [Nagroda pieniężna za szczególne osiągnięcia]	948
1. Geneza i zakres przepisu	948
2. Akty wykonawcze	948
Art. 221. [Bezpieczeństwo i higiena służby]	949
1. Geneza i zakres przepisu	949
2. Akty wykonawcze	950
Art. 222. [Związki zawodowe funkcjonariuszy]	950
Rozdział 6. Uposażenie i inne świadczenia pieniężne funkcjonariuszy ..	951
Art. 223. [Powstanie prawa do uposażenia. Przeciętne uposażenie]	951
Art. 224. [Elementy składowe uposażenia]	952
Art. 225. [Delegacja ustawowa do określenia uposażenia zasadniczego] ...	953
Art. 226. [Dodatki do uposażenia zasadniczego]	953
Art. 227. [Wypłata uposażenia]	954
Art. 228. [Prawo do uposażenia funkcjonariusza odwołanego ze stanowiska]	955
Art. 229. [Zawieszenie wypłaty uposażenia. Utrata części uposażenia]	956
Art. 230. [Uposażenie w razie urlopu, choroby i macierzyństwa]	957
Art. 231. [Uposażenie za okresy urlopowe]	959

Art. 232. [Podstawa obliczania uposażenia chorobowego]	961
Art. 233. [Okresy zwolnienia lekarskiego funkcjonariusza]	962
Art. 234. [Wysokość uposażenia chorobowego funkcjonariusza]	964
Art. 235. [Zaświadczenie lekarskie i inne dokumenty usprawiedliwiające nieobecność]	964
Art. 236. [Kontrola: zaświadczeń lekarskich, prawidłowości wykorzystania zwolnień lekarskich i oświadczeń. Utrata uposażania]	967
Art. 237. [Potrącenia uposażenia w razie choroby]	970
Art. 238. [Przeznaczenie środków uzyskanych z tytułu zmniejszenia uposażeń za okres zwolnień lekarskich]	971
Art. 239. [Usprawiedliwianie nieobecności w służbie oraz udzielanie zwolnień od pełnienia służby]	972
Art. 239a. [Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o komisjach lekarskich]	973
Art. 240. [Dodatek za wieloletnią służbę]	974
Art. 241. [Nagrody jubileuszowe]	974
Art. 242. [Nagroda roczna]	975
Art. 243. [Należności z tytułu podróży służbowych]	979
Art. 244. [Równoważnik z tytułu dojazdu do miejsca pełnienia służby]	980
Art. 245. [Ryczałt za używanie prywatnego pojazdu do celów służbowych] ..	981
Art. 246. [Należność z tytułu zagranicznej podróży służbowej]	981
Art. 247. [Ryczałt na pokrycie kosztów wyżywienia i innych drobnych wydatków z tytułu stałej służby poza RP]	982
Art. 248. [Uposażenie zawieszonoego funkcjonariusza]	983
Art. 249. [Egzekucja z uposażenia funkcjonariusza]	984
Art. 250. [Jednorazowa odprawa z tytułu zwolnienia ze służby]	984
Art. 250a. [Przekazanie składek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych]	986
Art. 251. [Odprawa pośmiertna]	989
Art. 251a. [Zasiłek pogrzebowy w razie śmierci funkcjonariusza]	991
Art. 251b. [Zasiłek pogrzebowy w razie śmierci członka rodziny funkcjonariusza]	992
Art. 251c. [Służba funkcjonariusza jako praca o szczególnym charakterze] ..	993
Art. 252. [Przedawnienie roszczeń z tytułu prawa do uposażenia i innych świadczeń oraz należności pieniężnych]	993
Dział VII. Odpowiedzialność dyscyplinarna	996
Rozdział 1. Organy dyscyplinarne właściwe w sprawach dyscyplinarnych członków korpusu służby cywilnej	996
Art. 253. [Odpowiedzialność dyscyplinarna w korpusie służby cywilnej w KAS]	996
1. Zasady odpowiedzialności dla osób zatrudnionych w KAS ...	997
2. Odpowiedzialność w ustawie o służbie cywilnej	997
3. Przepisy ustawy o KAS dotyczące członków korpusu służby cywilnej	999
4. Przepisy przejściowe	1000

Rozdział 2. Odpowiedzialność dyscyplinarna funkcjonariuszy	1001
Art. 254. [Zakres odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy celno-skarbowych]	1001
1. Odpowiedzialność funkcjonariusza celno-skarbowego	1002
2. Zakres odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy celno-skarbowych	1003
3. Niedopełnienie obowiązków służbowych lub wynikających ze złożonego ślubowania oraz przepisów prawa (art. 254 pkt 1)	1004
4. Przekroczenie uprawnień określonych w przepisach prawa (art. 254 pkt 2)	1007
5. Odmowa wykonania lub niewykonanie polecenia (art. 254 pkt 3)	1008
6. Zaniechanie czynności służbowej albo wykonanie jej w sposób niedbały lub nieprawidłowy (art. 254 pkt 4)	1008
7. Wprowadzenie w błąd przełożonego lub innego funkcjonariusza (art. 254 pkt 5)	1009
8. Nadużycie zajmowanego stanowiska dla osiągnięcia korzyści (art. 254 pkt 6)	1009
9. Nieusprawiedliwione niestawienie się lub opuszczenie miejsca pełnienia służby (art. 254 pkt 7)	1010
10. Wprowadzenie się w stan ograniczający zdolność wykonywania zadania służbowego albo uniemożliwiający jego wykonanie (art. 254 pkt 8)	1010
11. Utrata uzbrojenia służbowego (art. 254 pkt 9)	1011
12. Umyślne naruszenie dóbr osobistych innego funkcjonariusza w czasie pełnienia służby (art. 254 pkt 10)	1012
13. Stosowanie dyskryminacji, molestowania oraz mobbingu w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy (art. 254 pkt 11)	1013
14. Odpowiedzialność dyscyplinarna w orzecznictwie sądów administracyjnych	1014
Art. 255. [Zasady wymierzania kary i jej rodzaje]	1015
1. Kary dyscyplinarne funkcjonariuszy celno-skarbowych	1016
2. Odpowiedzialność dyscyplinarna a wina funkcjonariusza celno-skarbowego	1017
3. Domniemanie niewinności w postępowaniu dyscyplinarnym	1019
4. Katalog kar dyscyplinarnych	1019
5. Współmierność kary do popełnionego przewinienia dyscyplinarnego	1022
6. Zaostrzenie wymiaru kary	1023
7. Złagodzenie wymiaru kary	1024
Art. 256. [Przewinienie mniejszej wagi]	1025
1. Rozmowa dyscyplinująca	1026
2. Przewinienie dyscyplinarne mniejszej wagi	1027

3. Notatka w aktach osobowych	1027
4. Środki zaskarżenia rozmowy dyscyplinującej	1028
Art. 257. [Organy orzekające w sprawach dyscyplinarnych]	1028
1. Organy dyscyplinarne w Służbie Celno-Skarbowej	1029
2. Zastępcy organów dyscyplinarnych	1030
3. Uprawnienia zastępcy organu dyscyplinarnego	1030
4. Udział aparatu pomocniczego	1031
5. Sprawy wyłączone z orzekania przez zastępców organów dyscyplinarnych	1031
Art. 258. [Zmiana właściwości organu dyscyplinarnego – właściwość Szefa KAS]	1032
1. Szczególne uprawnienie Szefa KAS	1032
2. Przejęcie postępowania przez Szefa KAS	1032
3. Szczególnie uzasadnione przypadki	1032
Art. 259. [Rzecznik dyscyplinarny i funkcjonariusz zastępujący rzecznika]	1033
1. Postępowanie wyjaśniające rzecznika dyscyplinarnego	1033
2. Powołanie rzecznika dyscyplinarnego	1033
3. Kadencja rzecznika	1034
4. Zastępstwo rzecznika dyscyplinarnego	1035
5. Przepisy przejściowe	1035
Art. 260. [Wymogi obowiązujące względem rzecznika dyscyplinarnego i podstawy jego odwołania]	1035
1. Wymogi wobec rzecznika dyscyplinarnego	1036
2. Odwołanie rzecznika	1037
Art. 261. [Postępowanie wyjaśniające w sprawie dyscyplinarnej]	1039
1. Postępowanie wyjaśniające	1039
2. Przesłanki wszczęcia postępowania wyjaśniającego	1040
3. Udział funkcjonariusza	1040
4. Uprawnienia rzecznika w postępowaniu wyjaśniającym	1041
5. Zakończenie postępowania wyjaśniającego	1042
Art. 262. [Wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w sprawie dyscyplinarnej]	1042
1. Wszczęcie postępowania dyscyplinarnego	1043
2. Dzień wszczęcia postępowania dyscyplinarnego	1043
3. Treść postanowienia o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego	1044
4. Obwiniony w sprawie dyscyplinarnej	1045
Art. 263. [Zakaz wszczynania postępowania i przedawnienie karalności za delikt dyscyplinarny. Wyjaśnienia obwinionego]	1045
1. Termin wszczęcia postępowania dyscyplinarnego	1046
2. Dzień popełnienia czynu i przedawnienie karalności	1047
3. Wielość czynów dyscyplinarnych a ciąg czynów	1047
4. Wydłużenie terminu przedawnienia	1048
5. Złożenie wyjaśnień poza jednostką KAS a prowadzący postępowanie	1049

Art. 264. [Obrońca obwinionego w postępowaniu dyscyplinarnym]	1050
1. Prawo obwinionego do obrony	1051
2. Prawo do powołania obrońcy	1051
3. Ograniczenie umocowania obrońcy	1052
4. Prawa i obowiązki obrońcy obwinionego	1052
5. Liczba obrońców w sprawie dyscyplinarnej	1052
6. Obrońca z „urzędu” w sprawie dyscyplinarnej	1052
Art. 265. [Przebieg postępowania dyscyplinarnego. Czynności po jego zakończeniu]	1053
1. Postępowanie dowodowe	1054
2. Termin zakończenia postępowania dowodowego	1054
3. Zakończenie postępowania dyscyplinarnego	1055
4. Zapoznanie obwinionego z aktami	1056
5. Sprawozdanie rzecznika sporządzane po zakończeniu postępowania dyscyplinarnego	1056
Art. 266. [Rozprawa dyscyplinarna (wysłuchanie) i orzeczenie dyscyplinarne] ..	1057
1. „Rozprawa” dyscyplinarna (wysłuchanie) a postępowanie dyscyplinarne	1058
2. Czynności przed wydaniem orzeczenia	1058
3. Wyjaśnienia obwinionego i głos rzecznika dyscyplinarnego ..	1059
4. Orzeczenie dyscyplinarne	1060
5. Treść orzeczenia dyscyplinarnego	1061
6. Treść rozstrzygnięcia	1064
Art. 267. [Postępowanie w sprawie dyscyplinarnej przed organem odwoławczym]	1065
1. Postępowanie odwoławcze w sprawie dyscyplinarnej	1066
2. Orzeczenie dyscyplinarne a jego uzasadnienia	1066
3. Organ dyscyplinarny – odwoławczy	1068
4. Pełnomocnik w postępowaniu odwoławczym	1068
5. Właściwość odwoławczych organów dyscyplinarnych	1068
6. Dewolutywność odwołania	1070
7. Termin wniesienia odwołania	1070
8. Przywrócenie terminu wniesienia środka zaskarżenia	1071
9. Orzeczenia dyscyplinarne drugoinstancyjne	1074
10. Niedopuszczalność odwołania od orzeczenia dyscyplinarnego ..	1075
Art. 268. [<i>Reformationis in peius</i> w postępowaniu dyscyplinarnym]	1076
1. Zasada <i>reformationis in peius</i> – uwagi ogólne	1076
2. Zasada <i>reformationis in peius</i> w postępowaniu dyscyplinarnym	1077
3. Przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia a zasada <i>reformationis in peius</i>	1078
Art. 269. [Skarga do sądu administracyjnego na orzeczenie dyscyplinarne] ..	1079
1. Skarga do sądu administracyjnego	1079
2. Zakres badania sprawy przez sąd administracyjny	1080

Art. 270. [Wykonywanie orzeczeń dyscyplinarnych]	1081
1. Wykonanie kary dyscyplinarnej	1081
2. Prawomocność orzeczenia dyscyplinarnego	1082
3. Kierownik jednostki jako podmiot wykonujący orzeczenie dyscyplinarne	1083
Art. 271. [Zatarcie kary dyscyplinarnej nałożonej na funkcjonariusza]	1084
1. Zatarcie kary dyscyplinarnej	1085
2. Terminy zatarcia	1085
3. Wniosek o wcześniejsze zatarcie kary	1086
4. Zniszczenie orzeczenia dyscyplinarnego	1086
Art. 272. [Zatarcie kary w przypadku ponownego ukarania]	1086
Art. 273. [Koszt biegłego i eksperta w sprawie dyscyplinarnej]	1087
1. Koszty w postępowaniu w sprawie dyscyplinarnej	1087
2. Biegły w postępowaniu w sprawie dyscyplinarnej	1088
3. Ekspertyzy w sprawie dyscyplinarnej	1090
4. Inne koszty sprawy dyscyplinarnej	1090
5. Zasady obciążania obwinionego kosztami w sprawie dyscyplinarnej	1092
Art. 274. [Rozporządzenie wykonawcze w sprawach dyscyplinarnych]	1093
1. Obowiązki wykonawcze	1094
2. Postępowanie wyjaśniające	1094
3. Postępowanie dyscyplinarne	1095
4. Zapoznanie obwinionego z materiałem dowodowym	1096
5. Orzeczenie dyscyplinarne	1097
6. Odwołanie od orzeczenia dyscyplinarnego	1098
7. Wykonanie kary dyscyplinarnej	1098
Art. 275. [Odpowiednie stosowanie w sprawach dyscyplinarnych przepisów postępowania karnego]	1099
1. Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego	1099
2. Właściwość organu i jego wyłączenie	1101
3. Obrońca obwinionego i organizacja społeczna	1101
4. Pisma w sprawie dyscyplinarnej	1102
5. Terminy	1103
6. Doręczenia w sprawie dyscyplinarnej	1103
7. Dowody w sprawie dyscyplinarnej	1104
8. Kary porządkowe	1106
9. „Rozprawa główna”	1106
10. Koszty postępowania	1107
11. Postępowanie odwoławcze	1107
12. Cofnięcie odwołania od orzeczenia dyscyplinarnego	1109
13. Wznowienie postępowania w sprawie dyscyplinarnej	1109

Rozdział 3. Rozpatrywanie sporów o roszczenia funkcjonariuszy ze stosunku służbowego	1110
Art. 276. [Postępowanie odwoławcze od decyzji w sprawach stosunków służbowych]	1110
1. Sprawy ze stosunków służbowych	1111
2. Zakres spraw poddanych kontroli sądów administracyjnych	1111
3. Terminy i środki zaskarżenia	1114
4. Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego przy wydawaniu decyzji z art. 276	1115
5. Wykonanie decyzji	1116
6. Skarga do sądu administracyjnego	1117
Art. 277. [Sąd pracy – inne spory ze stosunku służbowego]	1117
1. Zakres spraw poddanych kognicji sądu powszechnego	1117
2. Strony postępowania przed sądem pracy	1119
3. Właściwość sądu pracy	1120
4. Powództwo do sądu pracy	1122
Dział VIII. Przepisy karne	1124
Art. 278. [Odpowiedzialność karna za ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową]	1124
Dział IX. Przepis końcowy	1129
Art. 279. [Wejście w życie ustawy]	1129
Bibliografia	1131
Autorzy	1137

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2017 r. poz. 2204 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.)
k.k.w.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 665 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 TUE	– Konwencja sporządzona na podstawie artykułu K.3 Traktatu o Unii Europejskiej w sprawie wzajemnej pomocy i współpracy między administracjami celnymi sporządzona w Brukseli dnia 18.12.1997 r. (Dz.U. z 2008 r. poz. 31)
Konwencja TIR	– Konwencja celna dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (Konwencja TIR) sporządzona w Genewie dnia 14.11.1975 r. (Dz.U. z 1984 r. poz. 76 ze zm.)
k.p.	– ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 108 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 155)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1904 ze zm.)
k.p.s.w.	– ustawa z 24.08.2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2016 r. poz. 1713 ze zm.)

k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 682)
k.w.	– ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2015 r. poz. 1094 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.)
p.w.u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2018 r. poz. 167)
pr. dew.	– ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 679)
pr. energ.	– ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 220 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1481 ze zm.)
pr. tel.	– ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1907 ze zm.)
rozporządzenie 1306/2013	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z 17.12.2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008 (Dz.Urz. UE L 347, s. 549, ze zm.)
rozporządzenie 2015/2446	– rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2015/2446 z 28.07.2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego (Dz.Urz. UE L 343, s. 1, ze zm.)
rozporządzenie 2015/2447	– rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z 24.11.2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 343, s. 558, ze zm.)
r.p.w.d.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 11.02.2010 r. w sprawie postępowania wyjaśniającego i dyscyplinarnego w stosunku do funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (Dz.U. poz. 159 ze zm.)

r.r.c.s.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 23.10.2009 r. w sprawie rozkładu czasu służby funkcjonariuszy celnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1419 ze zm.)
r.ś.s.f.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 28.10.2009 r. w sprawie świadectwa służby funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (Dz.U. poz. 1420 ze zm.)
r.u.s.	– rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 5.04.2017 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (Dz.U. poz. 778)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana 2016 (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, wersja skonsolidowana 2006 (Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.a.p.	– ustawa z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269 ze zm.) – akt utracił moc
u.c.p.g.	– ustawa z 13.09.1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2017 r. poz. 1289 ze zm.)
u.e.r.FUS	– ustawa z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1383 ze zm.)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2018 r. poz. 165)
u.i.d.p.	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570 ze zm.)
UKC	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.k.l.	– ustawa z 28.11.2014 r. o komisjach lekarskich podległych ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych (Dz.U. poz. 1822 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.o.d.o.	– ustawa z 29.08.1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 922 ze zm.)
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1167 ze zm.)
u.o.p.d.g.	– ustawa z 21.08.1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 1393)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.)

u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.)
u.p.w.n.k.	– ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalin (Dz.U. z 2018 r. poz. 228)
u.p.z.i.r.	– ustawa z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2017 r. poz. 1065 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2017 r. poz. 2342 ze zm.)
u.s.c.	– ustawa z 21.11.2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1889 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1875 ze zm.)
ustawa o ABW	– ustawa z 24.05.2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. z 2017 r. poz. 1920 ze zm.)
ustawa o KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947 ze zm.)
ustawa o Policji	– ustawa z 6.04.1990 r. o Policji (Dz.U. z 2017 r. poz. 2067 ze zm.)
ustawa o RM	– ustawa z 8.08.1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2012 r. poz. 392 ze zm.)
ustawa o SC	– ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.) – akt utracił moc
ustawa o SG	– ustawa z 12.10.1990 r. o Straży Granicznej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2365 ze zm.)
ustawa o SW	– ustawa z 9.04.2010 r. o Służbie Więziennej (Dz.U. z 2017 r. poz. 631 ze zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.)
u.ś.d.e.	– ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2017 r. poz. 1219)

u.ś.p.b.	– ustawa z 24.05.2013 r. o środkach przymusu bezpośredniego i broni palnej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1120 ze zm.)
u.ś.p.u.s.	– ustawa z 25.06.1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 1368 ze zm.)
u.u.i.s.	– ustawa z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.) – akt utracił moc
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2003 ze zm.)
u.w.p.	– ustawa z 11.10.2013 r. o wzajemnej pomocy przy dochodzeniu podatków, należności celnych i innych należności pieniężnych (Dz.U. poz. 1289 ze zm.)
u.z.e.f.	– ustawa z 18.02.1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (Dz.U. z 2016 r. poz. 708 ze zm.)
z.o.j.o.	– zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 1.03.2017 r. w sprawie organizacji jednostek organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz nadania im statutów (Dz.U. MRiF poz. 41 ze zm.)
z.u.z.e.f.	– ustawa z 11.05.2017 r. o zmianie ustawy o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Biura Ochrony Rządu, Państwowej Straży Pożarnej i Służby Więziennej oraz ich rodzin oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1321)

2. Organy i instytucje

CRDP	– Centralny Rejestr Danych Podatkowych
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
SA	– sąd apelacyjny
SN	– Sąd Najwyższy
SO	– sąd okręgowy
SR	– sąd rejonowy

TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

3. Czasopisma i miejsca publikacji

Biul.SAKa	– Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. Praw P. Pol.	– Dziennik Praw Państwa Polskiego
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
Dz.Urz. MRiF	– Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów
Dz.Urz. Woj. Kuj.-Pom.	– Dziennik Urzędowy Województwa Kujawsko-Pomorskiego
M.Pr.Bank.	– Monitor Prawa Bankowego
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSNC-ZD	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna. Zbiór Dodatkowy
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Wprowadzenie

Oddawane do rąk Czytelników opracowanie jest pierwszym dostępnym na rynku wydawniczym komentarzem do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Uwzględnia ono, co istotne, również przepisy wprowadzające tę ustawę, jak też aktualnie obowiązujące przepisy wykonawcze. To sprawia, że komentarz stanowi swoiste kompendium wiedzy na temat organizacji i funkcjonowania KAS.

Autorami komentarza są osoby, które od dawna zajmują się problematyką związaną z administracją skarbową zarówno od strony teoretycznoprawnej jak i praktycznej, a także dysponują dużym doświadczeniem i bogatym dorobkiem naukowym w tym zakresie. Są wśród nich dwaj sędziowie sądów administracyjnych, dwaj naukowcy specjalizujący się w prawie podatkowym i mający ścisły związek z praktyką, trzech przedstawiciele aparatu skarbowego oraz doświadczony pełnomocnik procesowy przed organami podatkowymi. Taki dobór zespołu autorskiego jest nieprzypadkowy. Zapewnia bowiem obiektywizm oraz kompletność tez zawartych w komentarzach do poszczególnych przepisów. Nie bez znaczenia jest też to, że autorzy reprezentują różne ośrodki akademickie, przy tym wszyscy zajmują się problematyką dotyczącą administracji skarbowej, a autorzy będący funkcjonariuszami KAS regularnie uczestniczą w konferencjach podatkowych.

Zwrócenie uwagi na te kwestie jest niezwykle istotne. Pokazuje bowiem, że dobry komentarz do całkowicie nowego aktu normatywnego, wprowadzającego modernizację administracji skarbowej, może jednak powstać przy wykorzystaniu aktualnej, ale wciąż skromnej literatury oraz przy niewykształconym jeszcze orzecznictwie sądów. Wysoką jakość komentarza gwarantuje w tym przypadku znajomość dotychczasowych poglądów doktryny prawa podatkowego i administracyjnego, doświadczenie praktyczne autorów, doskonała znajomość przepisów uchylanych i ich praktycznego stosowania oraz umiejętność interpretowania przepisów nowo wprowadzanych, jak też zastosowania bogatego orzecznictwa sądów.

W tym miejscu, jako redaktorzy komentarza, pragniemy podziękować wszystkim autorom za pracę nad tą publikacją – wykonaną niezwykle rzetelnie i z dużym zaangażowaniem.

Komentarz jest kierowany do pełnomocników procesowych przed organami KAS, sędziów sądów administracyjnych, a przede wszystkim do osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Liczymy również na to, że opracowanie zainteresuje pracowników naukowych reprezentujących szeroko rozumianą doktrynę prawa podatkowego i administracyjnego oraz stanie się nieocenioną pomocą w realizacji procesu dydaktycznego na wielu kierunkach studiów akademickich oraz podyplomowych.

Mamy też nadzieję, że lektura komentarza przyczyni się do łatwiejszego zrozumienia przepisów ustawy o KAS oraz że będzie on stanowił praktyczną pomoc dla pracowników i funkcjonariuszy KAS w realizowaniu obowiązków zawodowych, a podmiotom zobowiązanym pomoże w relacjach z organami KAS.

Luty, 2018

dr Andrzej Melezini
dr Krzysztor Teszner

USTAWA

z 16.11.2016 r.

o Krajowej Administracji Skarbowej

(Dz.U. poz. 1947; zm.: Dz.U. z 2016 r. poz. 2255; z 2017 r. poz. 88, poz. 244, poz. 379, poz. 708, poz. 768, poz. 1086, poz. 1321, poz. 2409, *poz. 249I*; z 2018 r. *poz. 106, poz. 138*)

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

[Preambuła]

Uznając doniosłość konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w szczególności podatków i należności celnych, troszcząc się o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej oraz chroniąc bezpieczeństwo obrotu celnego Unii Europejskiej, w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych, uchwała się, co następuje:

Spis treści

1. Znaczenie preambuły	45
2. Preambuła ustawy o KAS	47

1. Znaczenie preambuły

1. Preambuła nie jest elementem obligatoryjnym aktu normatywnego. Tym uroczystym wstępem poprzedzane są akty o szczególnej doniosłości prawnej, jak Konstytucja, niektóre umowy międzynarodowe, akty tworzące prawo Unii Europejskiej. W przypadku ustaw daje się jednak zauważyć odejście od korzystania w nich z preambuły¹. Można ją spotkać wyłącznie w aktach rangi ustawowej o szczególnie uroczystym charakterze, nowatorskich lub w przypadku dążenia prawodawcy do wyraźnego określenia celów

¹ Oprócz komentowanej ustawy preambułę zawierają m.in. ustawy: z 29.07.2005 r. o przeciwdziałaniu przemocy w rodzinie (Dz.U. z 2015 r. poz. 1390); z 7.01.1993 r. o planowaniu rodziny, ochronie płodu ludzkiego i warunkach dopuszczalności przerywania ciąży (Dz.U. poz. 78 ze zm.); z 11.04.2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 2052 ze zm.); z 9.11.2000 r. o repatriacji (Dz.U. z 2014 r. poz. 1392 ze zm.); z 26.01.1982 r. – Karta Nauczyciela (Dz.U. z 2017 r. poz. 1189 ze zm.); z 7.04.1989 r. – Prawo o starożyszeniach (Dz.U. z 2017 r. poz. 210); z 17.05.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz.U. z 2017 r. poz. 1153); z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2016 r. poz. 487 ze zm.).

wdrażanej regulacji prawnej². Preambuła może służyć również wskazaniu *ratio legis* nowego aktu normatywnego, a także przedstawieniu wartości, którymi kierował się ustawodawca bądź które zamierza promować i chronić³.

2. W szeregu opracowań wskazuje się na różne funkcje preambuł. Kategoryzując różne funkcje o charakterze typowo socjologicznym, podkreśla się, że preambuły mogą mieć charakter perswazyjny, komunikacyjny i wychowawczy. Ich kluczowa rola polega na pozyskiwaniu zwolenników oraz motywowaniu do działania zgodnie z pożądanym wzorcem zachowań. W tej grupie wyodrębnia się także funkcję pogłębiania zaufania do prawodawcy, przejawiającą się w tym, że preambuła powinna utwierdzać adresatów aktu normatywnego w przekonaniu o zasadności przyjętych regulacji, a tym samym skłonić ich do dobrowolnego przestrzegania wprowadzanych przepisów bez konieczności uruchamiania przymusu administracyjnego⁴. W konsekwencji w uroczystym wstępie do ustawy, poza uwypuklonymi przez ustawodawcę promowanymi wartościami, do obywateli może zostać skierowana zachęta do podjęcia określonych działań (np. dobrowolnego regulowania ciążących na nich z mocy ustawy zobowiązań) albo do powstrzymania się od działań nieakceptowanych z punktu widzenia interesów ogólnopaństwowych.
3. Druga grupa funkcji preambuł, określanych jako interpretacyjne, odwołuje się do ustalenia znaczenia przepisów prawnych, a zatem ma istotne znaczenie w sferze wykładni i stosowania prawa. Preambuła nie może być pomijana na etapie przeprowadzania wykładni operatywnej przepisów prawa, jako że nie sposób wyobrazić sobie ich normalnego funkcjonowania bez dokonywania identyfikacji celów ich wprowadzenia. Zatem trafnie podkreśla się, że preambuła, określając *ratio legis* danej regulacji, a także wartości, na których jest oparta, daje tym samym organom stosującym wskazówki, które nie mogą zostać zignorowane w toku stosowania i interpretacji aktu normatywnego⁵.
4. Sporną kwestią w doktrynie pozostaje normatywny charakter wstępu do aktu prawnego. Zasadniczo należy przyznać, że preambuła aktu normatywnego nie zawiera treści normatywnych, zatem nie może być samoistnym źródłem uprawnień i obowiązków adresatów aktu prawnego ani kreować zasad prawnych⁶. Zbieżny pogląd został wyrażony w judykaturze, niemniej jednak podkreśla się, że preambuła wyraża intencje prawodawcy, a ponadto może być istotnym elementem wykładni celowościowej. W procesie

² L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2008, s. 117.

³ Zob. T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 59.

⁴ Por. J. Chmielewski, *O preambule aktu normatywnego – na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2016/1, s. 61.

⁵ Zob. L. Morawski, *Wstęp...*, s. 117; Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 118.

⁶ Odmienne L. Morawski, *Wstęp...*, s. 117.

wykładni prawa może okazać się niezwykle przydatna, jeśli jasno sformułowane zostaną w niej cele i zamierzenia ustawodawcy, przy stosunkowo mało precyzyjnych i tym samym problematycznych przepisach aktu głównego. Zatem nie może być wątpliwości, że zestawienie sformułowań preambuły z przepisami ustawowymi może determinować sposób ich rozumienia⁷. Odnotować należy w tym kontekście daleko idący pogląd, że abstrahując od aksjologicznego uzasadnienia aktu prawnego, „podanie ogólnych celów ustawy ma charakter normatywny o tyle, że ustala dyrektywy interpretacji przepisów właściwych”⁸. Treści preambuły nie należy więc bagatelizować. Dotyczy to zwłaszcza aktów normatywnych, które oprócz regulacji o charakterze ustrojowo-organizacyjnym zawierają unormowania nakładające na adresatów obowiązek określonego zachowania albo określają ich pozycję procesową. Tylko bowiem uwzględnienie preambuły pozwala zrozumieć rzeczywiste cele i zamierzenia prawodawcy.

2. Preambuła ustawy o KAS

5. Powyższe ustalenia w pełni znajdują zastosowanie do preambuły ustawy o KAS, w której można wyodrębnić zarówno wartości, którymi kierował się ustawodawca, przyjmując komentowany akt, jak i cele wyznaczone do osiągnięcia w związku z jego obowiązywaniem.

W pierwszym rzędzie należy zauważyć odwołanie się do jednej z tradycyjnych zasad podatkowych mających umocowanie konstytucyjne, tj. do zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP), która wyraża się w obowiązku ponoszenia przez każdy podmiot ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Pośrednio ma ona związek z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) oraz zasadą sprawiedliwości podatkowej⁹. Odwołując się do poglądów doktryny, można przyjąć, że rozłożenie obciążeń podatkowych powinno być sprawiedliwe, a zatem prawo podatkowe powinno być stanowione w zgodzie z nakazem normy sprawiedliwości¹⁰. Reguła ta koresponduje ze stanowiskiem wyrażanym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślającym powszechność opodatkowania jako wyraz sprawiedliwości społecznej¹¹. Wyrazem tej ostatniej jest odwoływanie się przez Trybunał Konstytucyjny do różnych formuł sprawiedliwości podatkowej, rozumianej

⁷ Wyrok NSA z 15.10.1993 r., SA/Wr 701/93, CBOSA; wyrok NSA z 6.03.2013 r., II GSK 2224/11, CBOSA.

⁸ Z. Ziemiński, *O normie prawnej [w:] Z teorii i filozofii prawa Zygmunta Ziemińskiego*, red. S. Wronkowska, Warszawa 2007, s. 38.

⁹ C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 201.

¹⁰ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, Lublin 2005, s. 149 i n.

¹¹ Wyrok TK z 9.11.1999 r., K 28/98, OTK 1999/7, poz. 156; wyrok TK z 12.01.1995 r., K 12/94, OTK 1995/1, poz. 1.

nie tylko jako równe traktowanie w kontekście opodatkowania, ale także jako skuteczne pobieranie podatków oraz wykrywanie przestępstw podatkowych¹². Naruszenie przez podmioty zobowiązane reguły sprawiedliwości może prowadzić do ucieczki od opodatkowania, popełniania oszustw czy przestępstw podatkowych, a także do obchodzenia prawa podatkowego, co w konsekwencji oznaczałoby odejście od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania.

6. Preambuła ustawy o KAS, odwołując się do zasady powszechności opodatkowania, w sposób szerszy podnosi obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wskazując, że oprócz podatków obejmuje on także należności celne. Należy przyjąć, że chodzi tu o należności celne przywozowe oraz należności celne wywozowe, o których mowa w art. 5 pkt 20 i 21 UKC, oznaczające odpowiednio należności celne płatne przy przywozie lub wywozie towarów. Użycie w preambule zwrotu „w szczególności” oznacza, że wymienione daniny wskazano przykładowo jako szczególnie istotne dla budżetu państwa. Nie wymieniono natomiast opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., co nie oznacza, że świadczenia te są wyłączone z zakresu działania KAS. O tym, że ich realizacja wchodzi w zakres zadań tej formacji, świadczy art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS (zob. także art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS).
7. Z preambuły wynika również, że przyjmując komentowany akt, ustawodawca kierował się troską o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej, a także miał na uwadze ochronę bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej. „Bezpieczeństwo finansowe” nie jest terminem wyjaśnionym normatywnie. Można je rozumieć jako bezpieczeństwo finansów publicznych polegające na względnym zbilansowaniu dochodów i wydatków państwa, a tym samym utrzymaniu jego stabilności finansowej. Istotną rolę w zapewnieniu bezpieczeństwa finansowego państwa odgrywa zatem planowanie dochodów budżetowych, w tym także z tytułu podatków, należności celnych i opłat¹³. Najważniejszymi wskazywanymi aspektami bezpieczeństwa finansowego państwa są stabilność sektora finansowego, wielkość długu publicznego oraz wielkość i struktura rezerw dewizowych kraju¹⁴.
8. W kontekście użytego w preambule określenia „bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej” wymaga podkreślenia, że przez pojęcie obszaru celnego Unii należy rozumieć terytoria wraz z ich wodami terytorialnymi, wodami wewnętrznymi oraz

¹² Zob. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 149 i n.

¹³ Zob. E. Lotko, *Planowanie dochodów budżetowych a bezpieczeństwo finansowe państwa* [w:] *Współczesne oblicza bezpieczeństwa*, red. E.M. Guzik-Makaruk, E.W. Pływaczewski, Białystok 2015, s. 169.

¹⁴ Opracowanie BBN, <http://www.bbn.gov.pl/pl/bezpieczenstwo-narodowe/system-bezpieczenstwa-n/bezpieczenstwo-gospodar/5979,Potencjal-gospodarczy.html> (dostęp: 23.11.2017 r.).

przestrzeni powietrznej wskazane enumeratywnie w art. 4 ust. 1 i 2 UKC. Ochrona i bezpieczeństwo tak wyznaczonego obszaru celnego Unii Europejskiej jest zadaniem szczególnie istotnym w kontekście konieczności zapewnienia bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego, wolnego od zagrożeń ekonomicznych, terrorystycznych czy działań zorganizowanych grup przestępczych. Istotną rolę w systemie bezpieczeństwa unijnego obszaru celnego odgrywała Służba Celna¹⁵, jednak w obliczu konsolidacji skarbowej naturalnym kontynuatorem jej funkcji staje się KAS.

9. W treści preambuły wyraźnie wskazano dwa podstawowe cele uchwalenia tej ustawy. *Ratio legis* wprowadzonych regulacji jest więc zapewnienie:
- 1) nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych;
 - 2) efektywnego poboru danin publicznych.

Wskazane wyżej wyznaczniki stanowią wyraźne nawiązanie do art. 1 ustawy z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej¹⁶, odwołują się bowiem do zadań i celów działania tej administracji. Niemniej jednak ich treść jest na tyle abstrakcyjna, że można mieć wątpliwości, czy preambuła komentowanej ustawy może oddziaływać wychowawczo i perswazyjnie na adresatów tego aktu normatywnego w odniesieniu do wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Można odnieść wrażenie, że preambuła nie będzie wzbudzała zaufania do organów władzy publicznej, a wręcz przeciwnie – będzie powodowała nieufność do administracji skarbowej. Ustawodawca, dążąc do zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych (część uzasadnienia aktu odnosi się do obsługi podmiotów zobowiązanych), jednocześnie podkreślił dążenie do zapewnienia efektywnego poboru danin publicznych. Ponieważ efektywność może być różnie rozumiana, w tym jako jeden z mierników oceny administracji skarbowej, konsekwencje zastosowania instrumentów przymusowej egzekucji danin publicznych dotkną bezpośrednio podmioty zobowiązane. Dlatego wydaje się, że przy określaniu *ratio legis* wprowadzonych regulacji wyraźnie zabrakło wskazania jako ich celu również „dobrowolnego” wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Nie może jednak być wątpliwości, że zapewnienie nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych może nastąpić przez zaoferowanie przez administrację skarbową możliwości wykorzystania odpowiednio dedykowanych narzędzi i instrumentów prawnych skłaniających podmioty zobowiązane do dobrowolnej realizacji należności publicznoprawnych. Wydaje się, że taki też był zamiar prawodawcy, skoro odwołał się on w art. 28 ust. 3 ustawy o KAS

¹⁵ Szerzej zob. I. Sobczyk, *Ochrona i bezpieczeństwo obszaru celnego Wspólnoty Europejskiej w zadaniach i kompetencjach Służby Celnej* [w:] *Bezpieczeństwo w administracji i biznesie we współczesnym świecie*, cz. 1, red. M. Chrabkowski, C. Tatarczuk, J. Tomaszewski, Gdynia 2011, s. 180.

¹⁶ Ustawa z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269 ze zm.). Wejście w życie tego aktu było wielokrotnie przekładane. W efekcie nastąpiła utrata jego mocy prawnej na podstawie art. 159 pkt 4 p.w.u.KAS.

do pomocy w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych, definiując „obsługę i wsparcie podatnika i płatnika” w kontekście zadań naczelnika urzędu skarbowego wskazanych w art. 28 ust. 1 pkt 5 tej ustawy. Potwierdza się więc spostrzeżenie, że nazbyt ogólne określenia zawarte w preambule należy odczytywać w powiązaniu z treścią przepisów ustawy o KAS określających uprawnienia i obowiązki adresatów (organów KAS, podmiotów zobowiązanych). W konsekwencji sama preambuła nie ma charakteru normatywnego, ale może mieć pomocnicze znaczenie w wykładni przepisów głównych.

Art. 1. [Zakres regulacji ustawowej. Cel utworzenia KAS]

1. Ustawa określa:

- 1) zadania, organy i organizację Krajowej Administracji Skarbowej, zwanej dalej „KAS”;
- 2) formy realizacji niektórych zadań KAS i szczególne uprawnienia organów KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, zwanych dalej „funkcjonariuszami”;
- 3) warunki pracy i służby;
- 4) zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy.

2. KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

3. W ramach KAS wyodrębnia się Służbę Celno-Skarbową, będącą jednolitą i umundurowaną formacją, którą tworzą funkcjonariusze.

4. Ilekroć w ustawie jest mowa o „osobach zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS”, rozumie się przez to pracowników jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 2, 3, 6 i 7, oraz pracowników zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wykonujących zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego urzędu.

Spis treści

1. Uwagi ogólne	51
2. Zakres przedmiotowy ustawy	51
3. Definicja KAS	52
4. Zasadność powrotu do terminologii „administracja skarbową” ..	55
5. Służba Celno-Skarbowa	58
6. Osoby zatrudnione w KAS	59

1. Uwagi ogólne

1. Komentowany przepis jest niezbyt uporządkowany pod względem treści. Uregulowano w nim bowiem problematykę, którą z powodzeniem można by obdzielić kilka jednostek redakcyjnych, stąd jego jakość legislacyjna może budzić wątpliwości. W ust. 1 został określony przedmiot regulacji ustawy o KAS, ujęty w czterech punktach; z kolei ust. 2 art. 1 zawiera quasi-definicję KAS; natomiast ust. 3 ma charakter organizacyjny, gdyż dotyczy utworzenia służby funkcjonującej w ramach nowo tworzonej KAS. Z kolei w ust. 4 wyjaśniono, jak należy rozumieć użyte w ustawie pojęcie osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS. Używane w ustawie skróty „KAS”, „funkcjonariusz” zostały objaśnione w art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2.

Resumując, art. 1 nie tylko określa zakres regulacji ustawowej, ale również stanowi namiastkę słowniczka ustawowego, a nawet zawiera definicję legalną Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyjaśnienie skrótu „KAS”. Zasadne byłoby poprzestanie w komentowanym przepisie wyłącznie na sprecyzowaniu zakresu przedmiotowego ustawy oraz wprowadzenie w odrębnym przepisie słowniczka ustawowego, w którym wobec enumeratywnie wskazanych pojęć użyto by zwrotu: „Ilekcroć w ustawie jest mowa o (...) – należy przez to rozumieć (...)”. Zastosowanie takiego rozwiązania byłoby uzasadnione i potrzebne właśnie w odrębnej jednostce redakcyjnej ustawy dla zachowania prawidłowej techniki legislacyjnej, zamiast niczym nieuzasadnionej praktyki ustawodawcy polegającej na wyjaśnianiu skrótów użytych w ustawie w różnych jej przepisach (zob. art. 14 ust. 1 pkt 1 – w odniesieniu do pojęć Szkoły i Centrum, art. 14 ust. 1 pkt 5 – w odniesieniu do Kodeksu karnego skarbowego, art. 35 ust. 1 – w odniesieniu do CRDP, art. 45 ust. 6 – w odniesieniu do Ordynacji podatkowej).

2. Zakres przedmiotowy ustawy

2. W ust. 1 komentowanego przepisu został enumeratywnie wskazany przedmiot regulacji zawartej w ustawie o KAS, uszczegółowiony następnie w poszczególnych działach i rozdziałach stosownie do przyjętej systematyki tego aktu normatywnego. I tak:
 - 1) zadania KAS zostały określone w art. 2 (dział I);
 - 2) organy KAS zostały enumeratywnie wskazane oraz scharakteryzowane w art. 11–35 (dział II);
 - 3) organizacja KAS – ten obszar regulacji, dotyczący zwłaszcza jednostek organizacyjnych KAS, ich zadań oraz możliwości tworzenia delegatur i laboratoriów, został zamieszczony w art. 36–44 (dział III). Problematyka ta nie została jednak kompleksowo uregulowana w dziale III. Część rozwiązań dotyczących organizacji i funkcjonowania niektórych jednostek organizacyjnych KAS, wskazanych w art. 36 ustawy, uregulowano w przepisach działu II, a także w aktach wewnętrz-

nych (zarządzeniach) ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanych na podstawie upoważnień zawartych w art. 36 ust. 2, art. 39 i 40 ustawy o KAS;

- 4) formy realizacji niektórych zadań KAS (instytucjonalne formy działania organów KAS, takie jak kontrola celno-skarbowa, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie) uregulowano w art. 54–112 (dział V rozdziały 1–4);
- 5) szczególne uprawnienia organów KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, dotyczące m.in. pozyskiwania, przetwarzania i wykorzystywania informacji w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, procedury zarządzenia i prowadzenia kontroli operacyjnej, pozyskiwania informacji od operatorów pocztowych i telekomunikacyjnych w sposób niejawnny, jak też uprawnienia dotyczące wyposażenia i możliwości wykorzystania przez funkcjonariuszy środków przymusu bezpośredniego i broni palnej zostały uregulowane w art. 113–143 (dział V rozdział 5);
- 6) warunki pracy i służby, w tym dotyczące wykonywania pracy, przebiegu służby w KAS, stanowiska i stopnie służbowe funkcjonariuszy, ich obowiązki oraz uprawnienia (w tym również prawo do uposażenia i innych świadczeń pieniężnych) zostały unormowane w art. 144–252 (dział VI);
- 7) zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy, w tym organy dyscyplinarne, przesłanki odpowiedzialności, rodzaje kar dyscyplinarnych, wszczęcie i przebieg postępowania dyscyplinarnego oraz orzekanie kar, jak też rozpatrywanie sporów o roszczenia funkcjonariuszy ze stosunku służbowego uregulowano w art. 253–277 (dział VII).

3. Artykuł 1 ust. 1 nie określa w sposób zupełny i wyczerpujący materii komentowanej ustawy. Nie wymieniono w nim bowiem problematyki zawartej w dziale IV dotyczącej gromadzenia i przetwarzania informacji, w tym danych osobowych, od innych podmiotów obowiązanych do ich udzielania, procedury udostępniania informacji organom KAS oraz ich dalszego udostępniania na żądanie innych podmiotów (np. Zakładu Ubezpieczeń Społecznych). Nie wskazano również odpowiedzialności karnej w odniesieniu do regulacji przewidzianej w art. 278 (dział VIII), który zawiera podstawę prawną do pociągnięcia odpowiedzialności za ujawnienie informacji objętej tajemnicą skarbową (w rozumieniu przepisów działu VII Ordynacji podatkowej).

3. Definicja KAS

4. W konstrukcji quasi-definicji KAS zawartej w art. 2 ust. 1 pominięto aspekt podmiotowy. Można dyskutować, czy słusznie, biorąc po uwagę, że współczesne określenia administracji publicznej mają charakter mieszany, a zatem uwzględniają jej działalność (celową, twórczą) realizowaną przez zorganizowane podmioty administracji. Aspektowi podmiotowemu pojęcia administracji, nadającemu sens tego pojęcia w ludziach

i ich misji, nie należy nadawać znaczenia wyłącznie historycznego¹⁷. Trafnie bowiem podkreśla się, że chociaż funkcja, jaką administracja ma do spełnienia, jest pierwotna, to nawet niezbyt precyzyjnie (czy nawet po części wadliwie) określona funkcja może być skorygowana przez realizujący ją zespół osobowy i w efekcie dobrze wykonana¹⁸. Stąd wśród wielu kierunków badawczych dostrzegalny jest w doktrynie również taki, który reprezentuje przedmiotowo-podmiotowe pojmowanie administracji publicznej¹⁹. Silniejsze akcentowanie czynnika podmiotowego daje asumpt do traktowania administracji jako przede wszystkim struktury (organizacji z odpowiednią obsadą osobową) wyodrębnionej w celu realizacji zadań państwa o swoistym charakterze. Stąd wydaje się, że dwa podstawowe elementy konstrukcyjne administracji, tj.:

1) działalność wyrażającą się w podejmowaniu w sposób zorganizowany czynności organizatorskich i wykonawczych przez

2) określone podmioty wyodrębnione w strukturze aparatu administracyjnego – należy traktować w sposób równoważny.

5. Wskazanej wyżej równowagi elementów konstrukcyjnych pojęcia administracji nie odzwierciedla proponowana definicja KAS. Nie ulega jednak wątpliwości, że mamy do czynienia z segmentem (specjalną częścią) administracji publicznej wyodrębnionym przez użycie kwalifikatora. Taki zabieg kwalifikacyjny, oparty przede wszystkim na przepisach prawa materialnego, jest zresztą dość powszechny i prowadzi do wyróżniania np. administracji celnej, finansowej, gospodarczej, oświatowej, ochrony środowiska oraz wielu innych²⁰. W ten sposób historycznie wyodrębniano również administrację skarbową²¹. O ile jednak posługiwanie się tym terminem w przeszłości nie powodowało istotnych skutków prawnych, o tyle aktualnie termin „administracja skarbową” (z poprzedzającym go przymiotnikiem „krajowa”) jest pojęciem prawnym, którego stosowanie (również przez pryzmat ustawowych zadań i prawnie określonych form ich realizacji) może w praktyce rodzić określone skutki prawne. Stąd definiowanie tego rodzaju pojęć powinno być dokonywane w sposób zupełny i wyczerpujący. Tymczasem, określając pojęcie KAS, ustawodawca położył wyraźny nacisk na dwie cechy. Uznał bowiem za istotne podkreślenie, że:

1) mamy do czynienia z wyspecjalizowaną administracją rządową,

2) która wykonuje przyznane jej i wprost wymienione zadania.

¹⁷ Znaczenie aspektu podmiotowego pojęcia administracji było akcentowane przez J.S. Langroda, *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej*, Kraków 2003, s. 172.

¹⁸ Z. Niewiadomski, *Pojęcie administracji publicznej* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 8.

¹⁹ *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010, s. 12; I. Lipowicz [w:] *Prawo administracyjne. Część ogólna*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2000; J. Lang [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2006, s. 17.

²⁰ Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, K. Michałowska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne – pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2004, s. 17.

²¹ S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 18.

Takie rozumienie KAS może powodować uzasadnione wątpliwości natury konstrukcyjnej. Uznając, że pierwsza z ww. cech stanowi element strukturalno-organizacyjny pojęcia KAS, należy stwierdzić, że określenie tej formacji mianem „wyspecjalizowanej administracji rządowej” nie nawiązuje wprost do znanych w nauce klasyfikacji administracji rządowej (np. centralna i terenowa administracja rządowa czy terenowa administracja rządowa zespolona i niezespolona). Organy o kompetencji specjalnej (tzw. administracja niezespolona) są natomiast wyodrębniane w administracji rządowej na szczeblu lokalnym²². Wśród czynników powodujących wyodrębnianie tzw. administracji specjalnej na szczeblu terytorialnym wskazuje się przede wszystkim zwiększenie zakresu zadań administracji publicznej, co w konsekwencji powoduje konieczność rozbudowy aparatu administracyjnego, a po wtóre względy racjonalizacji. Wymóg fachowości przyczynia się bowiem do specjalizacji, a co za tym idzie tworzenia odrębnych organów administracji wyspecjalizowanej²³. Jak wynika z art. 11 ust. 1 i 2, organy tworzące KAS zostały wyodrębnione również na szczeblu centralnym. Może to wynikać z ryzyka, jakie niesie nadmierna specjalizacja w strukturze administracji terenowej, rodząca potrzebę istnienia osobnych organów koordynujących w związku z koniecznością harmonizacji działań rozbudowanego aparatu terenowego. Koordynacja działań jest również niezbędna wskutek przyjęcia niezbyt spójnych rozwiązań stwarzających możliwość wykonywania niektórych zadań organów KAS przez inne organy KAS (zob. komentarz do art. 11 ust. 2).

Dla zachowania porządku terminologicznego należy więc traktować KAS jako jeden z wyodrębnionych segmentów administracji publicznej, którą tworzą organy o kompetencjach specjalnych (administracja niezespolona). Wskazanie, że KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową, ma z punktu widzenia struktury administracji jedynie takie znaczenie, że poza zakresem tego pojęcia znajdują się organy administracji samorządowej realizujące dochody na rzecz lokalnych związków publicznoprawnych oraz samorządowe kolegia odwoławcze.

6. Drugi element konstrukcyjny quasi-definicji KAS budzi nie mniejsze wątpliwości. Ustawodawca nie określił, w czym KAS jako administracja rządowa jest wyspecjalizowana, wskazując w niej na niektóre tylko wykonywane zadania z szerokiego katalogu zadań KAS wymienionych w art. 2. Jak już podkreślono, określenie administracji z uwzględnieniem wykonywanej działalności (czynnik przedmiotowy) nie budzi wątpliwości, także przy wzięciu pod uwagę, że działalność ta jest realizowana w interesie publicznym, a nawet w wymiarze międzynarodowym (tu zob. „ochrona obszaru celnego Unii Europejskiej”). Pojawia się natomiast problem relacji między komentowanym przepisem a treścią preambuły, a także między art. 2 ust. 1, w którym

²² E. Knosala, *Zarys nauki administracji*, Kraków 2006, s. 109.

²³ Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 2010, s. 78.

w sposób zamknięty i wyczerpujący zostały wymienione zadania KAS. Drugi człon określenia KAS zaczynający się od niefortunnie użytego zwrotu „wykonując zadania z zakresu (...)” stanowi powielenie treści art. 2 ust. 1 pkt 1–2 i 5 oraz części preambuły w zakresie dotyczącym ochrony interesów Skarbu Państwa („bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej”) i ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej. Skoro pełny zakres zadań KAS wynika z art. 2 ust. 1, to użycie powyższego określenia bez poprzedzającego go zwrotu „w szczególności” powoduje, że przyjęta definicja jest wadliwa konstrukcyjnie. Należy więc wyraźnie postawić kwestię zasadności tworzenia definicji KAS. Czemu miałyby bowiem służyć tworzenie definicji ustawowych niejako na siłę? Jeżeli już ustawodawca zdecydował się na jej zamieszczenie w ustawie, prawidłowe byłoby przyjęcie rozwiązania, zgodnie z którym KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania określone w art. 2 ust. 1.

7. *Ratio legis* przyjętego rozwiązania nie sposób doszukać się w uzasadnieniu projektu komentowanej ustawy. Wskazanie w art. 1 ust. 2 tylko niektórych zadań KAS dla zdefiniowania tego terminu można rozpatrywać pod kątem funkcji, jakie ma realizować ten wyodrębniony segment administracji publicznej w kontekście przekształcenia i zmiennych funkcji administracji. Taki układ zadań z jednej strony pozwala przypisać KAS miano administracji regulacyjnej (a nawet policyjnej), której działalność opiera się na stosowaniu władztwa administracyjnego ukierunkowanego na realizację zobowiązań podatkowych i celnych przez podmioty zobowiązane, a w szerszym zakresie na eliminowaniu zjawisk niepożądanych godzących w interesy ekonomiczne Skarbu Państwa oraz obszaru celnego Unii Europejskiej. Z drugiej strony rolą KAS jest zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika (odpowiednio płatnika) oraz przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu przez niego obowiązków podatkowych i obowiązków celnych. Tym samym KAS zyskuje miano administracji świadczącej, a nawet staje się dostawcą usług o szczególnym charakterze. Zapewniając obsługę i wsparcie podmiotów zobowiązanych, KAS ma obowiązek podejmować działania o charakterze organizatorskim, a także zapewnić dostęp do informacji podatkowej oraz rozwiązania informatyczne służące dobrowolnej realizacji zobowiązań podatkowych. Wykonywaniu funkcji policyjnych towarzyszy więc jednocześnie zwiększone zapotrzebowanie na regulacje o charakterze prewencyjnym, oddziałujące w sposób pozytywny na świadomość podatkową podmiotów zobowiązanych.

4. Zasadność powrotu do terminologii „administracja skarbową”

8. W przeszłości wobec podmiotów administrujących podatkami używano różnego nazewnictwa. Chociaż powszechnie uważano, że nie ma administracji bez aparatu wykonawczego, to za podstawowy podmiot administracji uznawano państwo. Wiązało się to z koncepcją władztwa państwowego, którego źródło tkwiło w państwie. Pod względem strukturalnym administrację stanowiły scentralizowane organy działające

w imieniu państwa i wyposażone we władztwo administracyjne. Z tych też powodów powszechnie posługiwano się pojęciem władz administracyjnych.

W odniesieniu do organów podporządkowanych Ministrowi Skarbu w ustawodawstwie i literaturze używano pojęcia władzy skarbowej. Określenie to obejmowało organy wyspecjalizowane w dziedzinie skarbowości. Nieprzypadkowo dział II części I ustawy z 15.03.1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1936 r. poz. 134 ze zm.) został zatytułowany „Władze i ich właściwość”, zaś w art. 5 ustawodawca wskazywał władze skarbowe powołane do zarządu podatkami objętymi przepisami Ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz do załatwiania związanych z nimi spraw. W art. 38 i 39 Ordynacji podatkowej z 1934 r. stwierdzał, że władze skarbowe wydają orzeczenia i postanowienia, a orzeczenie definiował jako akt władzy skarbowej, wydany w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego, mocą którego nakłada się, zmniejsza lub uchyla podatek lub grzywnę. Można zatem stwierdzić, że termin „władza skarbową” był pojęciem prawnym określającym organy podatkowe.

W literaturze okresu międzywojennego określenie „władza skarbową” powszechnie spotyka się w pracach E. Strasburgera oraz I. Weinfelda. Pierwszy z nich definiował administrację skarbową jako ogół urzędzeń, dzięki którym ustawa skarbową może wejść w życie, po czym stwierdzał, że dla wykonania ustaw skarbowych niezbędny jest aparat administracyjny²⁴. I. Weinfeld określał Ministra Skarbu naczelną władzą rządzącą w zakresie wszelkich spraw skarbowych, który tworzy podporządkowane sobie urzędy i władze. Autor ten wyodrębniał i wymieniał władze administracji skarbowej pierwszej i drugiej instancji, zaliczając do nich, poza urzędami i izbami skarbowymi, także urzędy celne i dyrekcje cel²⁵. W tym kontekście można powiedzieć, że pojęcie władzy skarbowej jako organów podporządkowanych Ministrowi Skarbu obejmowało swym zakresem nie tylko typowe organy podatkowe, ale także organy celne. R. Rybarski, wskazując na trójstopniowy ustrój władzy skarbowej (Minister Skarbu – izby skarbowe i dyrekcje – wyspecjalizowane urzędy skarbowe oraz urzędy celne), zbudowany na zasadzie hierarchicznego podporządkowania, określał go mianem administracji skarbowej, podlegającej procesowi stopniowego wydzielania z administracji ogólnej²⁶.

9. Już w dekreście z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. z 1963 r. poz. 60 ze zm.) posłużono się terminem „władza podatkowa”, zaś w późniejszym piśmiennictwie upowszechnił się również termin „aparat skarbowy”, wyodrębniany z aparatu administracyjnego, rozumianego jako system państwowych organów administracyjnych. Posługiwanie się pojęciem aparatu skarbowego nie pociągało za sobą żadnych szczególnych konsekwencji natury prawnej, ponieważ termin ten nie miał charakteru normatywnego.

²⁴ E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, s. 1.

²⁵ I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1935, s. 40.

²⁶ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1934, s. 85 i n.

Efektem zmiany ustroju politycznego oraz polityki gospodarczej sterowanej przez państwo było przekształcenie w 1950 r. urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów oraz wprowadzenie zmian w dekreście o postępowaniu podatkowym powierzających zarząd danin publicznych tzw. organom finansowym. W akcie tym we wszystkich przepisach wyrazy „władza podatkowa” i „władza skarbową” zostały zastąpione określeniem „organ finansowy”. Dopiero kilkadziesiąt lat później w literaturze prawnofinansowej można spotkać się z terminem „administracja finansów publicznych”, związanym z tą sferą administracji, która dotyczy finansów publicznych²⁷.

10. Emancypacja prawa podatkowego i zmiana statusu tego prawa, które zaczęto traktować jako odrębną gałąź²⁸, skutkowało tym, że mówiąc o prawie podatkowym jako dziedzinie, coraz częściej używano określeń „administracja podatkowa” i „organ podatkowy”. W znaczeniu ogólnym termin „organy podatkowe” używany jest powszechnie w celu określenia zespołu podmiotów tworzących administrację podatkową, do których należy wymiar i pobór podatków, a także podmiotów czynnych stosunku prawnopodatkowego. Niekiedy dla określenia organu podatkowego używa się współcześnie terminu „organ skarbowy”, a zespół tych organów określa się mianem „administracji skarbowej” (termin o historycznym rodowodem). W odniesieniu do ogółu organów podatkowych właściwe jest określanie ich pojęciem administracji podatkowej. Ma ono jednak w dużej mierze charakter umowny. Jest stosowane do oznaczenia części administracji publicznej, do której zadań należy zarówno zarządzanie dochodami publicznymi (w szerokim ujęciu), jak i wykonywanie czynności związanych z gromadzeniem dochodów publicznych, w tym z podatków, opłat i ceł (w wąskim ujęciu). Administrację podatkową tworzą organy podatkowe oraz podmioty, którym powierzono wykonywanie niektórych funkcji organów podatkowych²⁹. Przyjmuje się, że administracja skarbową jest pojęciem szerszym, obejmującym nie tylko strukturę organów podatkowych (państwowych i samorządowych), ale także Ministra Finansów wraz z obsługującym go urzędem podzielonym na poszczególne departamenty, organy kontroli skarbowej, a także organy celne, którym został powierzony wymiar i pobór niektórych podatków³⁰.

Analiza zakresu powyższych pojęć prowadzi do wniosku, że utrzymujące się niejasności i nieład terminologiczny, a także często wymienne operowanie terminami „or-

²⁷ C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 47.

²⁸ Tak m.in. L. Etel [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 48; W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 235; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego, wybrane zagadnienia* [w:] *Konstytucja – ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 397 i n.; R. Małstalski, *Prawo podatkowe I. Część ogólna*, Warszawa 1998, s. 10 i n.; B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 132; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 40 i n.

²⁹ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 165 i n.

³⁰ Tak m.in. w *Strategii modernizacji polskiej administracji podatkowej do roku 2004*, Warszawa 2002, s. 7.

gany podatkowe”, „administracja skarbową”, „administracja podatkowa” w literaturze, a nawet w oficjalnych dokumentach Ministerstwa Finansów, były skutkiem braku definicji legalnych. Stąd w doktrynie pojawiły się postulaty powrotu do terminologii przedwojennej – pojęć administracji skarbowej albo władzy skarbowej³¹.

11. Naprzeciw tym postulatom wydaje się wychodzić ustawodawca w komentowanym akcie normatywnym, posługując się pojęciem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) i podejmując próbę jego zdefiniowania. Niezrozumiałe jest natomiast, dlaczego nie powrócono do terminologii sprawdzonej, stosunkowo czytelnej, a przy tym historycznie zakorzenionej – czyli do terminu „administracja skarbową”. Jeżeli jednak utworzenie KAS stanowi nawiązanie do terminologii historycznej, to z jakiego powodu użyte zostało określenie „krajowa” (które jest równie nieprzydatne jak np. „narodowa” czy „wyspecjalizowana”? Ze strony projektodawców zabrakło w tym zakresie stosownych wyjaśnień, poza odwoływaniem się do znanej koncepcji kompleksowej modernizacji szeroko rozumianej administracji skarbowej zaprojektowanej jeszcze w 2007 r.³² jako wykreowanie nowej Krajowej Administracji Skarbowej, tworzonej na bazie likwidowanych organów i urzędów. Uchwalony poselski projekt ustawy o KAS³³ poza zachowaniem znanego już w 2007 r. nazewnictwa stanowił znacznie zmienioną koncepcję modernizacji administracji skarbowej.

5. Służba Celno-Skarbowa

12. Służba Celno-Skarbowa została wyodrębniona w ramach KAS i tym samym stanowi element jej struktury organizacyjnej. Formacja ta powstała z połączenia funkcjonujących do końca lutego 2017 r. Służby Celnej oraz kontroli skarbowej, zachowując w zakresie umundurowania dotychczasowe tradycje Służby Celnej. Na mocy art. 159 pkt 1 i 3 p.w.u.KAS utraciły moc ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.) oraz ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.). W konsekwencji, znosząc na podstawie art. 160 p.w.u.KAS organy kontroli skarbowej (Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej) oraz organy celne (dyrektorów izb celnych, naczelników urzędów celnych), doprowadzono do zaprzestania funkcjonowania w dotychczasowym kształcie Służby Celnej oraz kontroli skarbowej.
13. Definiując nową skonsolidowaną Służbę Celno-Skarbową, określono ją jako jednolitą i umundurowaną formację, którą tworzą funkcjonariusze. Z zestawienia tego sformułowania z ustawowymi określeniami właściwymi dla innych służb mundurowych (np. Straży Granicznej) wynikałoby, że Służba Celno-Skarbowa nie jest formacją

³¹ *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 62; K. Teszner, *Administracja podatkowa a administracja skarbową – delimitacja pojęć*, „Administracja Publiczna” 2011/1, s. 104.

³² Projekt ustawy z 10.08.2007 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, maszynopis powielony.

³³ Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

uzbrojoną. Ustawodawca wprowadził zrezygnował z tego określenia, jednak nie oznacza to, że funkcjonariusze nie mogą posługiwać się bronią palną i środkami przymusu bezpośredniego. Możliwość otrzymania uzbrojenia oraz środków przymusu bezpośredniego została przewidziana w art. 138, jednak to szczególne uprawnienie odnosi się wyłącznie do funkcjonariuszy, którzy zostali przeszkoleni w zakresie związanym z ich używaniem (art. 139 ust. 5).

14. Służbę Celno-Skarbową tworzą wyłącznie funkcjonariusze. Ustawodawca niektóre z zadań KAS zarezerwował dla Służby Celno-Skarbowej, wskazując, że kontrolę celno-skarbową w określonym zakresie oraz niektóre czynności wykonywane w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych wykonują wyłącznie funkcjonariusze (zob. komentarz do art. 2 ust. 2).

Odnosnie do wymogów, które powinien spełniać funkcjonariusz – zob. komentarz do art. 151; odnośnie do nawiązania stosunku służbowego funkcjonariusza – zob. komentarz do art. 155.

6. Osoby zatrudnione w KAS

15. Osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS to w myśl komentowanej ustawy pracownicy:
- 1) Krajowej Informacji Skarbowej;
 - 2) izby administracji skarbowej;
 - 3) Krajowej Szkoły Skarbowości;
 - 4) Centrum Informatyki KAS, a także
 - 5) pracownicy zatrudnieni w Ministerstwie Finansów – wykonujący zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego ministerstwa.

W tym ostatnim przypadku chodzi o pracowników zatrudnionych w departamentach i biurach ministerstwa podporządkowanych organizacyjnie Szefowi KAS oraz pierwszemu i drugiemu zastępcy Szefa KAS.

Art. 2. [Zadania KAS]

1. Do zadań KAS należy:

- 1) realizacja 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) realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów;

- 3) realizacja polityki celnej wynikającej z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej;
- 4) obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów związanych z przywozem i wywozem towarów;
- 5) zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługi i wsparcia przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych;
- 6) wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych;
- 7) prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego;
- 8) wykonywanie audytu, czynności audytowych i urzędowego sprawdzenia;
- 9) kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS w zakresie zadań KAS;
- 10) prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka;
- 11) przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
- 12) 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;
- 12a) ³⁴ *przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej oraz nadzór nad wykonywaniem przez izbę rozliczeniową w rozumieniu art. 119zg pkt 3 Ordynacji podatkowej obowiązków, o których mowa w dziale IIIB Ordynacji podatkowej;*
- 13) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców;
- 14) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa polskiego, przepisów prawa Unii Europejskiej lub umów międzynarodowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową;

³⁴ Art. 2 ust. 1 pkt 12a dodany przez art. 13 pkt 1 lit. a tiret pierwsze ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491) zmieniającej nin. ustawę z dniem 13.01.2018 r.

- 15) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a oraz w art. 286 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 i 2138 oraz z 2017 r. poz. 244 i 768), zwanej dalej „Kodeksem karnym”, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS;
- 15) ³⁵ rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz art. 299 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2017 r. poz. 2204), zwanej dalej „Kodeksem karnym”, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS;
- 16) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w:
- a) art. 228–231 Kodeksu karnego, popełnionych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy, w związku z wykonywaniem czynności służbowych,
 - b) art. 229 Kodeksu karnego, popełnionych przez osoby niezatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo niebędące funkcjonariuszami, w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy,
 - c) art. 190, art. 222, art. 223 i art. 226 Kodeksu karnego, skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem
- oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców;
- 16a) wykonywanie zadań wynikających z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. poz. 708);
- 16a) ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przypadkiem w związku z przestępstwami, o których mowa w pkt 13–16 albo art. 33 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137, z późn. zm.), zwanej dalej „Kodeksem karnym skarbowym”;
- 17) wykonywanie zadań wynikających z przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących statystykę dotyczącą obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej (INTRASTAT) oraz obrotu towarowego państw

³⁵ Art. 2 ust. 1 pkt 15 zmieniony przez art. 13 pkt 1 lit. a tiret drugie ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491) zmieniającej nin. ustawę z dniem 13.01.2018 r.

członkowskich Unii Europejskiej z pozostałymi państwami (EXTRASTAT) oraz prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT;

- 18) wykonywanie zadań wynikających z zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym z zagranicą ustanowionych w szczególności ze względu na ochronę życia i zdrowia ludzi i zwierząt, roślin, środowiska, zdrowia i bezpieczeństwa publicznego, ochronę konsumentów, bezpieczeństwa międzynarodowego, dziedzictwa narodowego i środków polityki handlowej;
- 19) współdziałanie przy realizacji Wspólnej Polityki Rolnej;
- 20) współpraca z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami międzynarodowymi;
- 21) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

2. Kontrolę celno-skarbową w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 2, wykonywaną w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych, art. 54 ust. 2 pkt 1 i 6–8, art. 62 ust. 5 pkt 1 lit. a–c, e i f oraz w art. 64 ust. 2, czynności, o których mowa w art. 113–117, art. 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, art. 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 i art. 133, oraz:

- 1) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych,
- 2) obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych,
- 3) zadania wynikające z zakazu obejmowania procedurą celną dopuszczenia do obrotu paliw stałych niespełniających wymagań określonych w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. z 2016 r. poz. 1928),
- 4) zadania określone w ust. 1 pkt 14–16a oraz w art. 14 ust. 1 pkt 19 i art. 33 ust. 1 pkt 15

– wykonują wyłącznie funkcjonariusze.

2.³⁶ Kontrolę celno-skarbową w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 2, wykonywaną w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych, art. 54 ust. 2 pkt 1 i 6–8, art. 62 ust. 5 pkt 1 lit. a–c, e i f oraz art. 64 ust. 2, czynności, o których mowa w art. 113–117, art. 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, art. 127 ust. 1–5, art. 127a ust. 1, 2 i 6–12, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 i art. 133, oraz:

³⁶ Art. 2 ust. 2 zdanie wstępne zmienione przez art. 13 pkt 1 lit. b ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491) zmieniającej nin. ustawę z dniem 13.01.2018 r.

- 1) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych,
- 2) obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych,
- 3) zadania wynikające z zakazu obejmowania procedurą celną dopuszczenia do obrotu paliw stałych niespełniających wymagań określonych w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. z 2016 r. poz. 1928),
- 4) zadania określone w ust. 1 pkt 14–16a oraz w art. 14 ust. 1 pkt 19 i art. 33 ust. 1 pkt 15

– wykonują wyłącznie funkcjonariusze.

2a.³⁷ Zadania określone w ust. 1 pkt 14–16a wykonują również funkcjonariusze Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego lub Straży Granicznej oddelegowani na podstawie odrębnych przepisów do wykonywania zadań służbowych w jednostkach organizacyjnych KAS.

3. W zakresie zadań określonych w ust. 1 pkt 14–16 organy KAS prowadzą postępowania przygotowawcze zgodnie z przepisami ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 1749), zwanej dalej „Kodeksem postępowania karnego”, albo ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz. U. z 2016 r. poz. 1713).

Spis treści

1. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS	65
2. Charakterystyka poszczególnych zadań KAS	67
2.1. Realizacja dochodów z podatków i innych należności budżetowych	67
2.2. Realizacja dochodów z należności celnych	68
2.3. Realizacja polityki celnej w związku z członkostwem w Unii Europejskiej	69
2.4. Obejmowanie towarów procedurami celnymi; regulowanie sytuacji towarów	69
2.5. Obsługa i wsparcie podatnika i płatnika oraz przedsiębiorcy w wykonywaniu ich obowiązków ..	69
2.6. Zadania KAS związane z egzekucją administracyjną ...	70
2.7. Działalność informacyjna i edukacyjna KAS	71

³⁷ Art. 2 ust. 2a dodany przez art. 13 pkt 1 lit. c ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491) zmieniającej nin. ustawę z dniem 13.01.2018 r.

2.8. Audyt, czynności audytowe i urzędowe sprawdzenie . .	72
2.9. Kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS	73
2.10. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka	73
2.11. Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu	74
2.12. Badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach Prawa dewizowego	75
2.12a. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do wyłudzeń skarbowych	78
2.13. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń skarbowych	81
2.14. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom	83
2.15. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie niektórych przestępstw określonych w Kodeksie karnym ujawnionych przez KAS	83
2.16. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie niektórych przestępstw popełnionych przez pracowników i funkcjonariuszy KAS	85
2.17. Wykonywanie zadań wynikających z ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów	86
2.18. Ujawnianie i odzyskiwanie przez KAS mienia zagrożonego przeпадkiem	87
2.19. Zadania dotyczące statystyki obrotu towarowego (INTRASTAT, EXTRASTAT)	88
2.20. Zadania KAS wynikające z zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym z zagranicą ustanowionych ze względu na ochronę szczególnych dóbr	89
2.21. Udział w realizacji wspólnej polityki rolnej	90
2.22. Współpraca z organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi	90
2.23. Wykonywanie innych zadań	91
3. Zadania wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy	91
4. Zadania KAS wykonywane przez funkcjonariuszy innych służb . .	95
5. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w kontekście zadań KAS	97

1. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS

1. W art. 2 została uregulowana następująca tematyka:
 - 1) zadania wykonywane przez KAS enumeratywnie wyliczone w formie 23 wyznażeń (ust. 1);
 - 2) wyłączne uprawnienia funkcjonariuszy w zakresie wykonywania niektórych zadań KAS (ust. 2) oraz
 - 3) możliwość prowadzenia przez organy KAS postępowań przygotowawczych na podstawie Kodeksu postępowania karnego albo Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia w zakresie niektórych zadań.

Materia uregulowana w komentowanym przepisie jest na tyle obszerna, że dla osiągnięcia efektu przejrzystości z powodzeniem można by nią obdzielić kilka osobnych jednostek redakcyjnych. Stąd art. 2 powinien regulować wyłącznie podstawowe zadania KAS, a jego problematyka ograniczać się do ujętej w ust. 1 tego przepisu.

2. Zadania KAS wymienione kolejno w ust. 1 art. 2 nie tworzą zamkniętego katalogu, o czym świadczy pkt 21 odwołujący się do zadań wykonywanych przez KAS określonych w odrębnych przepisach. Taki zabieg legislacyjny jest zrozumiały w kontekście obiektywnych trudności z przejrzystym i wyczerpującym ujęciem w jednym akcie normatywnym wszystkich zadań realizowanych przez KAS.
3. Projektodawcy wśród przyczyn uzasadniających utworzenie skonsolidowanej KAS wskazywali rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb (np. kontrolą prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych i celnych), co powodowało brak możliwości ich realizowania w sposób spójny i jednolity, a zarazem z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych. Za przyczynę takiego stanu rzeczy uznawano również funkcjonowanie w poprzednim stanie prawnym regulacji, które w odmienny sposób regulowały kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne, co powodowało podporządkowanie podatników różnym reżimom kontrolnym. W innym miejscu uzasadnienia projektu ustawy projektodawcy wyraźnie podkreślono, że wymienione w art. 2 ustawy zadania w większości stanowią powielenie zadań wykonywanych dotychczas przez administrację podatkową, Służbę Celną i organy kontroli skarbowej, na podstawie ustawy z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.), ustawy z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1269 ze zm.), ustawy z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.), ustawy z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej

(Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.), a także innych ustaw, w tym w szczególności ustaw prawa podatkowego i celnego³⁸.

Może to budzić uzasadnione wątpliwości, czy tworząc KAS, nie dokonano prostego przeniesienia do nowej ustawy zadań dotychczas realizowanych przez skonsolidowane piony administracji podporządkowanej organizacyjnie Ministrowi Finansów bez dokonania niezbędnego w tym przypadku przeglądu i weryfikacji tych zadań. Dopiero prawidłowe określenie zadań wykonawczych umożliwia powołanie struktury administracyjnej niezbędnej do ich realizacji. Ma to podstawowe znaczenie w szczególności w przypadku nowo tworzonej struktury organizacyjnej administracji (KAS), co nie jest działaniem zbyt częstym, zwłaszcza w kontekście podejmowania działań konsolidacyjnych. W ostatnim czasie na przestrzeni kilkunastu lat powszechną niemal praktyką było sukcesywne doposażanie organów funkcjonujących w ramach dotychczas funkcjonujących struktur w nowe zadania, niejednokrotnie bez wymaganego zwiększenia środków osobowych i rzeczowych niezbędnych do ich realizacji. Przykładem może być zwiększenie zakresu zadań wykonywanych przez kontrolę skarbową do 17 wyznaczeń (art. 2 u.k.s.)³⁹ czy stopniowe poszerzanie właściwości rzeczowej organów celnych od czasu uzyskania przez nie statusu organów podatkowych o zadania z zakresu realizacji podatków, które z powodzeniem mogłyby wykonywać organy *stricte* podatkowe⁴⁰. Jako niekorzystną tendencję należy wskazać sukcesywne zwiększanie zadań z zakresu egzekucji administracyjnej i wzrost tytułów wykonawczych przekazywanych do egzekucji naczelnikom urzędów skarbowych od innych podmiotów administracji bez odpowiedniego wzmocnienia komórek egzekucyjnych⁴¹. Trudno również uzasadnić w sposób racjonalny dotychczasową politykę ustawodawcy polegającą na tolerowaniu braku transparentności procedury kontrolnej organów kontroli skarbowej i organów podatkowych, a co za tym idzie dublowanie się kompetencji różnych organów podatkowych i celnych⁴².

4. Można wskazać wiele przykładów tego rodzaju niefrasobliwych działań ustawodawcy. Potwierdzają one konieczność gruntownego przeglądu zadań realizowanych przez służby skarbowe jeszcze przed uchwaleniem aktu normatywnego tworzącego nową skonsolidowaną administrację skarbową, przede wszystkim w celu zapewnienia jej optymalnego działania, bez konieczności skupiania się na wykonywaniu zadań drugorzędnych. Uzasadnienie projektu⁴³ ustawy oraz analiza treści art. 2 ust. 1 ustawy o KAS niestety pozwalają stwierdzić, że bezrefleksyjnie dokonano przeniesienia

³⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

³⁹ Szerzej zob. A. Melezini, D. Zalewski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 6 i n.

⁴⁰ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 297 i n.

⁴¹ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 108.

⁴² A. Melezini, *Uwagi do zakresu przedmiotowego kontroli celno-skarbowej, o którym mowa w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017/1, s. 17.

⁴³ Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

do ustawy zadań realizowanych do końca lutego 2017 r. przez administrację podatkową, kontrolę skarbową oraz Służbę Celną⁴⁴.

2. Charakterystyka poszczególnych zadań KAS

2.1. Realizacja dochodów z podatków i innych należności budżetowych

5. Podstawowym zadaniem KAS jest realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów. Z obszaru zadań KAS została natomiast ustawowo wyłączona realizacja podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy (niż organy KAS). Zadanie określone w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS stanowi dosłowne przeniesienie regulacji zawartej w art. 3 pkt 1 u.a.p.⁴⁵

Wykonywanie tego zadania zostało powierzone organom KAS, w szczególności naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego. Jego wyrazem jest przyznanie kompetencji wskazanych odpowiednio w art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz art. 33 ust. 1 pkt 2 do ustalania, określania i poboru tych danin. Praktycznym wymiarem realizacji zobowiązań podatkowych przez upoważnione organy administracji jest wykorzystywanie postępowań podatkowych i kontrolnych ukierunkowanych na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego, konkretyzację zobowiązania podatkowego oraz jego wykonanie. Tak więc realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych może być rozumiana jako proces wielofazowy i sekwencyjny, od powstania zobowiązania do jego dobrowolnego lub przymusowego wykonania⁴⁶ z wykorzystaniem przewidzianych prawem procedur jurysdykcyjnych i kontrolnych.

6. Podstawę prawną do realizacji zadań KAS z tytułu podatków i opłat stanowią przepisy zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych regulujących konstrukcję

⁴⁴ Podobne zastrzeżenia wskazujące na znaczny stopień intuicyjności diagnozy zawartej w uzasadnieniu projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejm. nr 826, oraz brak pogłębionej refleksji nad rzeczywistą potrzebą zmian w strukturach skarbowości przyczyniających się do eliminacji np. międzynarodowego unikania opodatkowania zostały zawarte w opracowaniu D.J. Gajewskiego i A. Nowaka-Fara, *Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego*, „Analizy i Studia CASP” 2016/2, s. 6.

⁴⁵ Ustawa z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej pierwotnie miała wejść w życie od 1.01.2016 r. Przesuwano je w czasie kilkakrotnie, po raz ostatni uzasadniając to zaawansowanym stanem prac nad nową ustawą o KAS. W konsekwencji na podstawie art. 159 pkt 4 p.w.u. KAS ustawa o administracji podatkowej utraciła moc prawną, ale niektóre z przyjętych w niej regulacji zostały przeniesione do ustawy o KAS.

⁴⁶ K. Teszner, *Podstawowe konstrukcje w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 642; zob. także H. Dzwonkowski, *Stosunek prawny – obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe* [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, Lublin 2005, s. 105.

podatków i opłat stanowiących dochód budżetu państwa. Krajowa Administracja Skarbowa bez wyraźnego uzasadnienia realizuje także niektóre podatki stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego. Chodzi o podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej. Całkowicie niezrozumiałe jest, dlaczego niektóre podatki samorządowe miałyby być nadal realizowane przez KAS. Odpowiednie zmiany mogłyby zostać przecież wprowadzone Przepisami wprowadzającymi ustawę o KAS, a ich brak jest istotnym uchybieniem ustawodawcy. Dalsze utrzymywanie uczestnictwa organów KAS w wymiarze i poborze podatków stanowiących dochody budżetu gmin jest przykładem braku weryfikacji zadań administracji skarbowej na etapie tworzenia KAS oraz tolerowania obowiązujących poprzednio rozwiązań wbrew jednoznacznym poglądom doktryny⁴⁷. Nie bez znaczenia są tu również większe koszty poboru tych danin oraz wydłużenie okresu przekazywania gminom ich należności.

7. Termin „niepodatkowe należności budżetowe”, który został użyty w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, należy rozumieć w znaczeniu nadanym przez art. 3 pkt 8 o.p. Przepisy tej ustawy stosuje się bowiem do podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa (art. 2 § 1 pkt 1 o.p.), a organy podatkowe uprawnione do ich ustalania i określania są jednocześnie organami KAS. Stosując odpowiednio art. 3 pkt 8 o.p., można stwierdzić, że niepodatkowe należności budżetowe, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS, to niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa wynikające ze stosunków publicznoprawnych (z wyłączeniem samorządowych niepodatkowych należności budżetowych). Państwowe należności budżetowe zostały wskazane m.in. w art. 60 i 111 u.f.p. Należą do nich m.in. cła, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, wpłaty z tytułu dywidendy, wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego, wpłaty nadwyżki środków finansowych agencji wykonawczych, grzywny, mandaty i inne kary pieniężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (np. kara porządkowa, o której mowa w art. 262 o.p.)⁴⁸.

2.2. Realizacja dochodów z należności celnych

8. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a obowiązującej do końca lutego 2017 r. ustawy o SC do zadań tej Służby należała realizacja polityki celnej w części dotyczącej przywozu i wywozu towarów oraz wykonywanie innych zadań wynikających z przepisów od-

⁴⁷ L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013, s. 100; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa...*, s. 433.

⁴⁸ Szerzej zob. także. M. Popławski [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, art. 2, s. 41.

rębnych, w tym m.in. wymiar i pobór należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów.

Wskazana aktualnie jako zadanie KAS realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów stanowi więc kontynuację obowiązujących poprzednio rozwiązań z jednym, aczkolwiek istotnym zastrzeżeniem. Wymiar należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów włączono w zakres zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 6), natomiast ich pobór – w zakres zadań naczelnika urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 2) – zob. komentarz do art. 28.

2.3. Realizacja polityki celnej w związku z członkostwem w Unii Europejskiej

9. Jednym z zadań wykonywanych przez KAS jest realizacja polityki celnej wynikającej z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej. Zadanie to w stanie prawnym obowiązującym do końca lutego 2017 r. było wykonywane przez Służbę Celną.

2.4. Obejmowanie towarów procedurami celnymi; regulowanie sytuacji towarów

10. W pkt 4 komentowanego przepisu jako zadanie KAS wskazano obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów związanych z przywozem i wywozem towarów. Przejmując dotychczasowe zadanie Służby Celnej, KAS obowiązana jest stosować procedury celne obejmujące wprowadzanie towarów na obszar celny Unii Europejskiej (m.in. zgłoszenie celne i jego weryfikacja), procedury przemieszczania towarów nieunijnych (tranzyt), składowania towarów oraz ich przetwarzania czy wreszcie procedury związane z wyprowadzaniem towarów poza obszar celny Unii. Powyższe procedury są regulowane przepisami Unijnego Kodeksu Celnego oraz uzupełniając Prawa celnego. Wskazane zadanie KAS wchodzi w zakres zadań wykonywanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w tych urzędach oraz oddziałach celnych (art. 33 ust. 1 pkt 5) – zob. komentarz do art. 33.

2.5. Obsługa i wsparcie podatnika i płatnika oraz przedsiębiorcy w wykonywaniu ich obowiązków

11. Zadanie KAS polegające na zapewnieniu obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługi i wsparcia przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych nawiązuje do treści preambuły ustawy oraz częściowo do funkcji KAS wskazanych w art. 1 ust. 2. Jest to nowe zadanie KAS wzorowane na rozwiązaniach przyjętych w art. 5 ust. 6

pkt 7c u.u.i.s.⁴⁹, a w jeszcze większym zakresie na treści art. 3 pkt 3 u.a.p. Nie jest to jednak przeniesienie w czystej postaci regulacji zamieszczonej w uchylonej ustawie o administracji podatkowej, która proponowała szerszy katalog instrumentów wsparcia podmiotów zobowiązanych, przede wszystkim przez centrum obsługi, stanowisko wsparcia – tzw. asystenta podatnika, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej (przede wszystkim przez portal podatkowy). Zadanie to będzie realizowane przede wszystkim przez naczelnika urzędu skarbowego stosownie do art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS. Jak wskazano w ust. 3 tego przepisu, określającego pojęcie obsługi i wsparcia, będzie ono wykonywane przede wszystkim przez centrum obsługi.

12. Czynności obsługi i wsparcia wykonywane w centrach obsługi jako działania wspierające podatnika oraz płatnika w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych zostały wskazane w art. 29 ust. 1 i 2 (szerzej zob. komentarz do art. 29). Będą one zmierzały do wsparcia podatników w procesie samoobliczenia wysokości zobowiązania podatkowego, przede wszystkim przez udzielanie wyjaśnień w zakresie przepisów oraz informacji o sposobie wypełniania zeznań i deklaracji podatkowych, z wyłączeniem ich sporządzania. W praktyce w ustawie o KAS zrezygnowano z projektowanej w poprzednim stanie prawnym instytucji asystenta podatnika.
13. W przedmiotowe zadanie wpisuje się również działalność dyrektora izby administracji skarbowej, która ma w założeniu zapobiegać nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych przez prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego adresowanej do podatników oraz przedsiębiorców.

Nie ulega wątpliwości, że wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 5 zadanie jest ukierunkowane również na poprawę wizerunku administracji skarbowej oraz zmianę form jej działania wobec uczciwych podatników, traktowanych jako interesariusze, którym oferowany jest określony pakiet usług.

2.6. Zadania KAS związane z egzekucją administracyjną

14. Wskazane w pkt 6 komentowanego przepisu zadanie KAS odnosi się do dwóch procedur szczegółowych, aczkolwiek związanych z odrębnym postępowaniem egzekucyjnym w administracji, tj. do wykonywania:

⁴⁹ Powołany przepis ustawy o urzędach i izbach skarbowych określający nowe zadanie naczelnika urzędu skarbowego jako „wspieranie podatników w prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych” został wprowadzony dopiero od 1.04.2015 r. na podstawie ustawy z 15.01.2015 r. o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 211).

- 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 ustawy o KAS. Podkreślić przy tym należy, że organ ten przejął na podstawie art. 234 ust. 1–3 p.w.u.KAS funkcję wierzyciela w odniesieniu do należności powstałych i niewygasłych przed wejściem w życie ustawy o KAS, 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 KAS.

15. W poprzednio obowiązujących regulacjach – przede wszystkim w art. 5 ust. 6 pkt 7 u.u.i.s. oraz w art. 11 ust. 1 pkt 6 u.a.p. – jako zadanie naczelnika urzędu skarbowego wskazywano wyłącznie wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych. *Ratio legis* uszczegółowienia zadań KAS przez wyodrębnienie problematyki wykonywania zabezpieczenia należności pieniężnych jest niejasna i nie wynika z uzasadnienia projektu ustawy. Nie ulega wątpliwości, że naczelnik urzędu skarbowego jako podstawowy organ egzekucyjny mógł i nadal może dokonywać zabezpieczenia należności pieniężnych w formach określonych w art. 164 i 166 u.p.e.a. Należy jednak mieć na względzie, że stosownie do art. 154 § 1 u.p.e.a. organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnej, jeżeli brak tego zabezpieczenia mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję, a zwłaszcza gdy stwierdzono m.in. unikanie wykonania przez zobowiązanego obowiązku przez nieujawnianie zobowiązań powstających z mocy prawa lub nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych czy dokonywanie przez zobowiązanego wyprzedaży majątku. Czynności te wpisują się w szeroko rozumiane działania KAS ukierunkowane na ujawnianie przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa podatkowego przez podmioty świadomie uchylające się od obowiązku podatkowego.
16. Systematyka art. 2 ust. 1 pkt 6 wskazuje, że wskazane zadanie nie obejmuje zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w drodze decyzji, o których mowa w art. 80 ust. 1. Są to bowiem decyzje wydawane w toku kontroli celno-skarbowej. Wprawdzie zgodnie z ust. 2 tego przepisu wykonuje je naczelnik urzędu skarbowego, ale stosuje przy tym odpowiednie przepisy Ordynacji podatkowej.

2.7. Działalność informacyjna i edukacyjna KAS

17. Nowym zadaniem KAS, wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 7 ustawy o KAS, jest prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego. Jego wprowadzenie było już awizowane w art. 3 pkt 2 u.a.p., choć w nieco

odmiennym kształcie. Niemniej jednak ogólna idea tego zadania została zachowana. Krajowa Administracja Skarbowa powinna zapewnić jednolitą i powszechnie dostępną informację podatkową i celną oraz podejmować działania edukacyjne, ukierunkowane na podnoszenie świadomości podatkowej, których efektem będzie prawidłowe, a przede wszystkim dobrowolne wykonanie obowiązków podatkowych i celnych przez podmioty zobowiązane. Wymiernym i oczekiwanym efektem tych działań ma być również wzrost wpływów do budżetu z tytułu podatków i cel oraz zmniejszenie kosztów funkcjonowania KAS, które niewątpliwie zostałyby poniesione w związku z prowadzeniem kontroli podatkowych i celno-skarbowych.

18. W ramach realizacji przedmiotowego zadania KAS został dokonany podział kompetencji między dyrektora KIS oraz dyrektorów izb administracji skarbowej. Dyrektor KIS odpowiada za zapewnianie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej, w tym również jej przetwarzanie i udostępnianie. Do jego zadań należy także prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego (art. 22 ust. 1 pkt 1 i 3). Zadanie to wchodzi również w zakres działania dyrektora izby administracji skarbowej, z zastrzeżeniem, że powinno być ukierunkowane na zapobieganie nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych (art. 25 ust. 1 pkt 7).

2.8. Audyt, czynności audytowe i urzędowe sprawdzenie

19. Kolejnym zadaniem realizowanym od 1.03.2017 r. przez KAS jest wykonywanie audytu, czynności audytowych i urzędowego sprawdzenia.

Odnośnie do audytu – zob. komentarz do art. 95–98; odnośnie do czynności audytowych – zob. komentarz do art. 99–105; odnośnie do urzędowego sprawdzenia – zob. komentarz do art. 106–112.

20. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym zadanie to częściowo wchodziło w zakres kontroli skarbowej (w zakresie audytu było wykonywane przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej na podstawie art. 3a ust. 4 u.k.s.), natomiast w zakresie czynności audytowych (art. 56, 58, 61a ustawy o SC) i urzędowego sprawdzenia (art. 64 w zw. z art. 31 ust. 2a ustawy o SC) było wykonywane przez Służbę Celną.

Od 1.03.2017 r. jest to zadanie wykonywane wprawdzie przez skonsolidowaną KAS, ale przez różne jej organy. Audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej realizuje Szef KAS (art. 14 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS), zaś czynności audytowe wykonuje dyrektor izby administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 4 ustawy o KAS). Sukcesorem urzędowego sprawdzenia stał się naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 106 ustawy o KAS).

21. Należy przy tym podkreślić, że identyczny podział kompetencji organów KAS co do wykonania wskazanego zadania przewidują Przepisy wprowadzające ustawę o KAS odnośnie do prowadzenia procedur audytu, czynności audytowych oraz urzędowego sprawdzenia wszczętych, a niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy o KAS (por. odpowiednio art. 207, 218, 219 p.w.u.KAS). Co istotne, wówczas zadanie to jest wykonywane już przez nowe organy KAS, ale na podstawie przepisów dotychczasowych.

2.9. Kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS

22. Zadaniem KAS wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 9 jest kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS w zakresie zadań KAS. Wskazana jednostka redakcyjna ma wadliwą konstrukcję. Skoro w art. 2 zostały enumeratywnie wymienione zadania KAS, to kształcenie i doskonalenie kadr KAS z tego zakresu jest co najmniej niezasadne. Skoro, jak wskazuje art. 1 ust. 2, KAS ma w założeniu stanowić „wyspecjalizowaną administrację rządową (...)”, to kształcenie i doskonalenie kadr urzędniczych oraz funkcjonariuszy powinno być prowadzone „w zakresie prawidłowego wykonywania zadań KAS” (za pomocą form działania przewidzianych w powszechnie obowiązującym prawie).

Wspomniane wyżej zadanie KAS wykonuje nowo utworzona Krajowa Szkoła Skarbości (określana w komentowanej ustawie jako Szkoła) – zob. komentarz do art. 41.

Jest to jednostka organizacyjna KAS (art. 36 ust. 1 pkt 6), która ma zapewnić profesjonalne przygotowanie pracowników oraz funkcjonariuszy do wykonywania zawodu w ramach KAS oraz podwyższanie wiedzy i umiejętności przez system dedykowanych szkoleń czy studiów podyplomowych.

2.10. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka

23. Wśród licznych zadań KAS wskazano również prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10). Treść przyjętej regulacji jest niejasna i legislacyjnie niepoprawna. Po pierwsze, wskazana działalność KAS ma dotyczyć „zjawisk występujących we właściwości KAS”. Zwrot ten jest prawnie niedookreślony i w praktyce niewiele znaczy. Po drugie, nie można mówić o właściwości KAS jako części administracji publicznej, ale wyłącznie o właściwości organów KAS. Właściwość organu jest bowiem procesowym i praktycznym wymiarem kompetencji administracyjnej związanej z rozpoznawaniem i rozstrzyganiem spraw administracyjnych za pomocą decyzji administracyjnych⁵⁰. W identyczny sposób postrzegana jest właściwość organów podatkowych,

⁵⁰ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 181.

która stanowi istotne kryterium ich wyodrębniania⁵¹. Konsekwentnie właściwość organów podatkowych jest określana jako zdolność do rozpoznania i rozstrzygnięcia spraw podatkowych określonego rodzaju. Jest to zatem zespół przesłanek determinujących możliwości prawne podejmowania przez dany organ czynności procesowych w postępowaniu podatkowym⁵². Jeśli więc ustawodawca odwołuje się do pojęcia właściwości, powinien odnosić ją do organów KAS i w tym zakresie przepis wymaga poprawienia.

24. Komentowany przepis nie wskazuje, do jakich zjawisk miałyby się odnosić działalność KAS wykonywana w ramach tego zadania. W sposób enigmatyczny odniesiono się również do tej kwestii w uzasadnieniu projektu ustawy, wskazując jedynie, że zadanie to ma być realizowane przede wszystkim w celu rozpoznawania i przeciwdziałania występowaniu zjawisk szkodliwych dla systemu podatkowego i celnego. Natomiast stosowana przez KAS analiza ryzyka będzie miała na celu zapobieganie powstawaniu lub minimalizowanie ryzyka związanego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych⁵³. Z przepisów ustawy wynika, że przedmiotowe zadanie będzie realizowane na poziomie centralnym – przez Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 20), oraz terenowym – przez dyrektora izby administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 10) oraz przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, ale wyłącznie w zakresie jego właściwości (art. 33 ust. 1 pkt 14).

2.11. Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu

25. Zadanie KAS związane z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu do końca lutego 2017 r. było wykonywane przez ministra właściwego do spraw instytucji finansowych (jako naczelny organ informacji finansowej) oraz Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów).

Aktualnie na podstawie ustawy o KAS zadanie to wykonuje wyłącznie Szef KAS. Odwołując się do treści znowelizowanego art. 3 ust. 1 i 4 ustawy z 16.11.2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2017 r. poz. 1049), należy stwierdzić, że zadanie w powyższym zakresie wykonują następujące organy informacji finansowej:

- 1) minister właściwy do spraw finansów publicznych, jako naczelny organ informacji finansowej;
- 2) Szef KAS, jako Generalny Inspektor Informacji Finansowej.

⁵¹ M. Münnich, *Istota organu podatkowego jako organu administracji publicznej* [w:] *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 56 i n.; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa*..., s. 167.

⁵² M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej* [w:] *Studia nad ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Toruń 1999, s. 185.

⁵³ Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

Szef KAS jako Generalny Inspektor wykonuje zadania związane z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu przy pomocy jednostki organizacyjnej KAS wyodrębnionej w tym celu w Ministerstwie Finansów.

2.12. Badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach Prawa dewizowego

26. Zadanie KAS wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 12 dotyczy podejmowania działań weryfikujących przestrzeganie przez rezydentów i nierezydentów przepisów Prawa dewizowego. Do końca lutego 2017 r. zadanie to było wykonywane przez kontrolę skarbową. Komentowany przepis jest wiernym odzwierciedleniem dotychczasowego art. 2 ust. 1 pkt 16 u.k.s. Zakres regulacji obejmuje badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów:

- 1) ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach Prawa dewizowego;
- 2) warunków udzielonych na podstawie tych przepisów zezwoleń dewizowych;
- 3) warunków wykonywania działalności kantorowej.

27. Zakres podmiotowy art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o KAS dotyczy rezydentów i nierezydentów. Pojęcie **rezydenta** zostało zdefiniowane w art. 2 ust. 1 pkt 1 pr. dew. 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** zostało określone w art. 2 ust. 1 pkt 2 pr. dew. Nierezydentami są:

- 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.

Odrębną kategorię stanowią **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, mającej miej-

sce 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 krajów.

28. Zakres przedmiotowy zadań KAS obejmuje m.in. **badanie przestrzegania ograniczeń** określonych w przepisach Prawa dewizowego. W art. 3 ust. 1 pr. dew. przyjęto zasadę, że dokonywanie obrotu dewizowego jest dozwolone, z zastrzeżeniem ograniczeń określonych w art. 9 pr. dew., w zakresie których nie udzielono zezwoleń dewizowych, oraz ograniczeń wprowadzonych na podstawie art. 10 pr. dew. Ograniczeniom określonym przepisami Prawa dewizowego podlegają następujące czynności:

- 1) wywóz, wysyłanie oraz przekazywanie przez rezydentów do krajów trzecich krajowych lub zagranicznych środków płatniczych, z przeznaczeniem na podjęcie lub rozszerzenie w tych krajach działalności gospodarczej, w tym na nabycie nieruchomości na potrzeby tej działalności, z wyjątkiem przekazywania do krajów trzecich krajowych lub zagranicznych środków płatniczych na pokrycie kosztów działalności polegającej na bezpośrednim świadczeniu usług w wykonaniu zawartej umowy lub promocji i reklamie działalności gospodarczej prowadzonej przez rezydenta w kraju;
- 2) zbywanie w kraju przez nierezydentów z krajów trzecich, a także przez organizacje międzynarodowe, do których nie należy Rzeczpospolita Polska, zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem innych podmiotów:
 - a) papierów wartościowych dłużnych o terminie wykupu krótszym niż rok, z wyjątkiem nabytych w kraju,
 - b) wierzytelności i innych praw, których wykonywanie następuje poprzez dokonywanie rozliczeń pieniężnych, z wyjątkiem nabytych w kraju lub powstałych w obrocie z rezydentami w zakresie niewymagającym zezwolenia dewizowego;
- 3) nabywanie przez rezydentów, zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem innych podmiotów:
 - a) udziałów i akcji w spółkach mających siedzibę w krajach trzecich, a także obejmowanie udziałów i akcji w takich spółkach,
 - b) jednostek uczestnictwa w funduszach zbiorowego inwestowania mających siedzibę w krajach trzecich,
 - c) papierów wartościowych dłużnych wyemitowanych bądź wystawionych przez nierezydentów z krajów trzecich,
 - d) wartości dewizowych zbywanych przez nierezydentów z krajów trzecich w zamian za inne wartości dewizowe lub krajowe środki płatnicze,
 - e) wierzytelności i innych praw, których wykonywanie następuje poprzez dokonywanie rozliczeń pieniężnych, zbywanych przez nierezydentów z krajów trzecich;
- 4) zbywanie przez rezydentów, zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem innych podmiotów, w krajach trzecich:

- a) papierów wartościowych dłużnych o terminie wykupu krótszym niż rok, z wyjątkiem nabytych w tych krajach na podstawie zezwolenia dewizowego,
 - b) wierzytelności i innych praw, których wykonywanie następuje poprzez dokonywanie rozliczeń pieniężnych, z wyjątkiem nabytych w tych krajach na podstawie zezwolenia dewizowego lub powstałych w obrocie z nierezydentami z krajów trzecich w zakresie niewymagającym zezwolenia dewizowego;
- 5) otwieranie przez rezydentów, zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem innych podmiotów, rachunków w bankach i oddziałach banków, mających siedzibę w krajach trzecich, z wyjątkiem ich otwierania w czasie pobytu w tych krajach, a także w związku z działalnością określoną w pkt 1 z zastrzeżeniem nieutrzymywania takich rachunków dłużej niż 2 miesiące od zakończenia pobytu lub działalności;
- 6) dokonywanie przez rezydentów i nierezydentów z krajów trzecich rozliczeń pieniężnych w wykonaniu czynności określonych w pkt 2 i 3–5, z wyłączeniem czynności, których dokonywanie nie wymaga zezwolenia dewizowego.

Ponadto w art. 10 pr. dew. wskazano, że w zakresie obrotu dewizowego z zagranicą mogą być wprowadzane, o ile są niezbędne, szczególne ograniczenia dewizowe.

29. Termin „**zezwoenie dewizowe**” wiąże się z możliwością wprowadzenia odstępstw od ograniczeń w dokonywaniu obrotu dewizowego z zagranicą oraz obrotu wartościami dewizowymi w kraju. Następuje to na podstawie ogólnego albo indywidualnego zezwolenia dewizowego, w zakresie i na warunkach określonych w takim zezwoleniu. Co do zasady zezwoeń dewizowych udziela się, jeżeli nie zagraża to interesowi publicznemu lub międzynarodowym zobowiązaniom wiążącym Rzeczpospolitą Polską. Ogólnych zezwoeń dewizowych udziela Minister Finansów w drodze rozporządzenia. Jak stanowi art. 7 pr. dew., zezwoenia takie mogą dotyczyć wszystkich lub rodzajowo określonej kategorii podmiotów oraz wszystkich lub rodzajowo określonych czynności. Indywidualne zezwoenie dewizowe jest wymagane na odstąpienie od ograniczenia lub obowiązku, o których mowa w art. 5 pr. dew., w zakresie których nie udzielono ogólnego zezwoenia dewizowego albo udzielono takiego zezwoenia, ale na innych warunkach niż te, na których ma nastąpić odstąpienie. Sprawy związane z udzielaniem indywidualnych zezwoeń dewizowych są rozstrzygane przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego w drodze decyzji administracyjnej (art. 8 ust. 1 i 2 pr. dew.).
30. Termin „**działalność kantorowa**” został zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 19 pr. dew. Jest nią regulowana działalność gospodarcza polegająca na kupnie i sprzedaży wartości dewizowych oraz pośrednictwie w ich kupnie i sprzedaży. Działalność ta wymaga wpisu do rejestru działalności kantorowej.

Zgodnie z art. 12 pr. dew. działalność kantorową może wykonywać osoba fizyczna, która nie została prawomocnie skazana za przestępstwo skarbowe albo za przestępstwo popełnione w celu osiągnięcia korzyści majątkowej lub osobistej, a także osoba prawna

oraz spółka niemająca osobowości prawnej, której żaden odpowiednio członek władz lub wspólnik nie został skazany za takie przestępstwo. Natomiast przepisów o działalności kantorowej nie stosuje się do banków, oddziałów banków zagranicznych oraz do instytucji kredytowych i oddziałów instytucji kredytowych.

2.12a. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do wyłudzeń skarbowych

31. Przedmiotowe zadanie Krajowej Administracji Skarbowej będzie wykonywane od 2018 r. Dodanie w art. 2 ust. 1 ustawy do zadań KAS nowego pkt 12a stanowi konsekwencję wejścia w życie ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491). Ustawą tą w art. 4 pkt 3 wprowadzono do Ordynacji podatkowej nowy dział IIIB „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”, natomiast w art. 13 znowelizowano przepisy ustawy o KAS w zakresie powyższego zadania oraz uprawnień wykonujących je organów KAS.
32. Wprowadzenie nowego zadania KAS jest uzasadniane koniecznością podjęcia skutecznych działań zmierzających do ograniczenia luki w podatku VAT spowodowanej wyłudzeniami. Cel ten może zostać osiągnięty w wyniku wprowadzenia mechanizmu eliminującego z obrotu gospodarczego podstawione firmy uczestniczące w transakcjach karuzelowych⁵⁴. Konsekwencją organizowania takich transakcji przez grupy przestępcze jest nie tylko żądanie nieuzasadnionego zwrotu podatku VAT, ale są nimi również próby zalegalizowania transakcji finansowych przy korzystaniu z usług bankowych, które mają przy tym stwarzać pozory prowadzenia legalnej działalności gospodarczej. Przeciwdziałanie wyłudzeniom skarbowym jako zadanie KAS powinno więc zmierzać z jednej strony do ochrony systemu bankowego przed wciąganiem go w proceder wyłudzeń skarbowych, z drugiej natomiast – do dokonywania analizy ryzyka przez organy KAS na podstawie danych analitycznych udostępnianych przez podmioty sektora bankowego, tj. banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.
33. W ramach analizowanego zadania KAS należy wyróżnić dwa zadania szczegółowe, tj.:
 - 1) przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 o.p. i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 o.p.;
 - 2) nadzór nad wykonywaniem przez izbę rozliczeniową w rozumieniu art. 119zg pkt 3 o.p. obowiązków, o których mowa w dziale IIIB Ordynacji podatkowej.

⁵⁴ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, VIII kadencja, druk sejm. nr 1880.

„**Bank**” należy rozumieć zgodnie ze znaczeniem nadanym mu przez art. 119zg pkt 1 o.p. W tak definiowanym pojęciu banku mieszczą się trzy kategorie podmiotów. Bankiem jest więc:

- 1) bank krajowy w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 1 pr. bank.; jest to zatem bank mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) oddział instytucji kredytowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 18 pr. bank. Oddziałem instytucji kredytowej w znaczeniu przyjętym w Prawie bankowym jest zatem oddział, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 17 rozporządzenia nr 575/2013⁵⁵, niebędący oddziałem banku krajowego ani oddziałem banku zagranicznego. Przywołane wyżej rozporządzenie, wyjaśniając znaczenie słowa „oddział”, przyjmuje, że jest nim miejsce prowadzenia działalności, które stanowi prawnie zależną część instytucji i które realizuje bezpośrednio wszystkie lub niektóre spośród transakcji nieodłącznie związanych z działalnością instytucji. W piśmiennictwie i orzecznictwie sądów przyjmuje się, że oddział instytucji kredytowej jest tylko jednostką organizacyjną macierzystej instytucji kredytowej. Może w ramach prowadzenia działalności na terytorium RP dokonywać m.in. czynności bankowych, ale nie może być traktowany jako samodzielny podmiot prawa. Podmiotem wyposażonym w zdolność prawną i stronę czynności bankowej pozostaje instytucja kredytowa, a nie jej oddział⁵⁶;
- 3) oddział banku zagranicznego w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 20 pr. bank. Jest nim zatem jednostka organizacyjna banku zagranicznego wykonująca w jego imieniu i na jego rzecz wszystkie lub niektóre czynności wynikające z zezwolenia udzielonego temu bankowi, przy czym wszystkie jednostki organizacyjne danego banku zagranicznego odpowiadające powyższym cechom, utworzone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, uważa się za jeden oddział.

34. W art. 2 ust. 1 pkt 12a ustawy o KAS użyto zwrotu „**wyłudzenia skarbowe**”, nie definiując ich wprost, ale odsyłając do rozumienia tego pojęcia przyjętego w art. 119zg pkt 9 o.p. Należy zatem przyjąć, że wyłudzenia skarbowe, to:

- 1) przestępstwa skarbowe, o których mowa w art. 54 § 1 i 2 (uchylanie się od opodatkowania), art. 55 § 1 i 2 (firmanctwo), art. 56 § 1 i 2 (oszustwo podatkowe), art. 62 § 1–2a (niewystawienie faktury, wadliwe albo nierzetelne wystawienie faktury, posługiwanie się takim dokumentem), art. 76 § 1 i 2 k.k.s. (narażenie na nienależny zwrot podatku przez wprowadzenie w błąd organu);
- 2) przestępstwa, o których mowa w art. 270a § 1 i 2 (fałszerstwo faktur celem zwrotu należności publicznoprawnej), art. 271a § 1 i 2 (poświadczenie nieprawdy w fakturach) oraz art. 277a § 1 k.k. (fałszowanie faktur ze znaczną kwotą należności);

⁵⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z 26.06.2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz.Urz. UE L 176, s. 1).

⁵⁶ Z. Ofiarski, *Prawo bankowe. Komentarz*, LEX 2013, komentarz do art. 4; postanowienie SN z 27.10.2010 r., V CSK 96/10, LEX nr 737294; postanowienie SN z 15.10.2010 r., V CSK 74/10, M.Pr.Bank. 2011/10, s. 26–32.

- 3) przestępstwa, o których mowa w art. 258 § 1–3 k.k., mające na celu popełnienie przestępstw skarbowych, o których mowa w pkt 1 powyżej, lub przestępstw, o których mowa w pkt 2 powyżej (udział w zorganizowanej grupie przestępczej).

Jest to zamknięty katalog czynów karalnych, rozumianych również na potrzeby ustawy o KAS jako wyłudzenia skarbowe. Obejmuje on wyłącznie przestępstwa albo przestępstwa skarbowe, co oznacza, że w katalogu tym nie zostały ujęte wykroczenia skarbowe, o których mowa w przepisach Kodeksu karnego skarbowego. W ramach tego zadania KAS wyłączono więc zapobieganie wykorzystywaniu sektora finansowego do popełniania wykroczeń skarbowych, wskazując, że KAS powinna skoncentrować się wyłącznie na najpoważniejszych przestępstwach i przestępstwach skarbowych wymienionych enumeratywnie w tym przepisie. Wydaje się, że przyjęte rozwiązanie jest zasadne, skoro zadanie obejmujące przeciwdziałanie wykroczeniom skarbowym zostało ujęte w art. 2 ust. 1 pkt 13.

35. Drugie zadanie szczegółowe wymienione w pkt 12a obejmuje nadzór nad wykonywaniem przez izbę rozliczeniową w rozumieniu art. 119zg pkt 3 o.p. obowiązków, o których mowa w dziale IIIB Ordynacji podatkowej.

Przez zwrot „**izba rozliczeniowa**” należy rozumieć izbę rozliczeniową, o której mowa w art. 67 pr. bank., która w roku kalendarzowym poprzedzającym o 2 lata rok kalendarzowy, w którym będą wykonywane obowiązki określone w dziale IIIB Ordynacji podatkowej, rozliczyła największą liczbę poleceń przelewu w złotych ze wszystkich izb rozliczeniowych działających na podstawie tego przepisu. Natomiast wyżej wskazany przepis Prawa bankowego stanowi, że banki wspólnie z bankowymi izbami gospodarczymi mogą tworzyć izby rozliczeniowe w formie spółek handlowych w celu wymiany zleceń płatniczych oraz ustalania wzajemnych wierzytelności wynikających z tych zleceń. Dla zabezpieczenia przeprowadzania rozrachunku izba może tworzyć ze środków banków fundusz gwarancyjny; środki tego funduszu nie podlegają egzekucji z majątku banku. Aktualnie jedyną izbą rozliczeniową jest Krajowa Izba Rozliczeniowa S.A., której akcjonariuszami są: Narodowy Bank Polski, Związek Banków Polskich i banki uczestniczące w tym systemie rozliczeń, a która obsługuje większość międzybankowych zleceń płatniczych.

Obowiązki izby rozliczeniowej, o których mowa w dziale IIIB Ordynacji podatkowej, obejmują m.in:

- 1) ustalenie wskaźnika ryzyka w STIR (tj. w systemie teleinformatycznym izby rozliczeniowej w rozumieniu art. 119zg pkt 6 o.p.) nie rzadziej niż raz dziennie (art. 119zn § 2 o.p.);
- 2) przekazywanie informacji o wskaźniku ryzyka niezwłocznie po jego ustaleniu, nie rzadziej niż raz dziennie, wyłącznie Szefowi KAS oraz bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym – w zakresie prowadzonych przez te podmioty rachunków podmiotów kwalifikowanych (art. 119zo § 1 o.p.);

- 3) udostępnianie Szefowi KAS na jego żądanie algorytmów, na podstawie których jest ustalany wskaźnik ryzyka (art. 119zo § 9 o.p.);
 - 4) przekazywanie Szefowi KAS nie rzadziej niż raz dziennie:
 - a) informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych i otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
 - b) informacji o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych,
 - c) dziennych zestawień transakcji dotyczących rachunków tych podmiotów (art. 119zq o.p.);
 - 5) przetwarzanie w STIR danych przekazanych na podstawie art. 119zp § 1 o.p. oraz udostępnionych z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników w celu ustalenia wskaźnika ryzyka (art. 119zu § 1 o.p.).
36. Nadzór nad wykonywaniem przez izbę rozliczeniową wyżej wskazanych obowiązków sprawuje Szef KAS. W ramach sprawowanego nadzoru Szef KAS przeprowadza, nie rzadziej niż raz w roku, kontrolę wypełniania przez izbę rozliczeniową obowiązków, o których mowa w dziale IIIB Ordynacji podatkowej (art. 119zzf § 2 o.p.). Efektem przeprowadzonej kontroli może być nałożenie przez Szefa KAS na izbę rozliczeniową kary pieniężnej w drodze decyzji, w przypadku stwierdzenia, że nie dopełnia ona obowiązku prowadzenia STIR, ustalenia wskaźnika ryzyka, przekazania informacji o wskaźniku ryzyka, pośredniczenia w przekazaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem KAS a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi (art. 119zzj § 1 w zw. z art. 119zzi o.p.).

2.13. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń skarbowych

37. Kolejnym zadaniem KAS jest rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców. Zakres działania KAS w powyższym zakresie został określony przepisami Kodeksu karnego skarbowego, który określa znamiona poszczególnych przestępstw i wykroczeń skarbowych, a także wskazuje organy właściwe w zakresie prowadzenia postępowania przygotowawczego.
38. Zgodnie z art. 53 § 2 k.k.s. przestępstwo skarbowe jest to czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny w stawkach dziennych, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności. Wykroczenie skarbowe jest natomiast zdefiniowane jako czyn zabroniony przez kodeks pod groźbą kary grzywny określonej kwotowo, jeżeli kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej albo wartość przedmiotu czynu nie przekracza pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia. Wykroczeniem

skarbowym jest także inny czyn zabroniony, jeżeli kodeks tak stanowi (art. 53 § 3 k.k.s.).

39. W poprzednim stanie prawnym na podstawie art. 133 § 1 k.k.s. postępowania przygotowawcze prowadziły urzędy celne (w sprawach enumeratywnie wskazanych), urzędy skarbowe (w sprawach pozostałych przestępstw i wykroczeń skarbowych) oraz inspektorzy kontroli skarbowej (w sprawach ujawnionych w zakresie działania kontroli skarbowej). Mimo konsolidacji w ramach KAS przedmiotowe zadanie w dalszym ciągu będzie wykonywane na zasadzie podziału kompetencji między nowymi organami finansowymi postępowania przygotowawczego. Zgodnie ze zmienionymi przez art. 48 pkt 2 i pkt 8 p.w.u.KAS przepisami art. 53 § 37 i art. 133 § 1 k.k.s. finansowymi organami postępowania przygotowawczego są naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego oraz Szef KAS. Kompetencje tych organów zostały określone w art. 133 § 1 k.k.s. przez wskazanie, w jakim zakresie prowadzą postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe po przejęciu tych zadań od likwidowanych podmiotów. W konsekwencji postępowanie przygotowawcze prowadzą:
- 1) naczelnik urzędu celno-skarbowego – w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63–68, 69 § 1, 3 i 4, art. 69a–70, 73–73a, 75a–75c, 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 85–95, 96 § 1, art. 97–106k, 107–110b i 111 § 1 k.k.s. oraz w sprawach ujawnionych w zakresie swojego działania przez naczelnika urzędu celno-skarbowego określonych w art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2–4, art. 56a, 56b, 57 § 1, art. 60–62, 69 § 2, art. 71, 72, 75, art. 76 § 2 i 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, 80a, 81–83, 84 § 1, art. 106l i art. 106ł k.k.s.;
 - 2) naczelnik urzędu skarbowego – w sprawach o pozostałe przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe;
 - 3) Szef KAS – w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swojego działania.
40. Podział kompetencji w wykonywaniu tego zadania wynika także z odpowiednich przepisów ustawy o KAS uszczegóławiających zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 8 ustawy o KAS), naczelnika urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 10 ustawy o KAS) oraz Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 5 ustawy o KAS). Stosownie do art. 133 § 2 k.k.s. organy te mogą wszcząć postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe nienależące do ich właściwości, jednak po zabezpieczeniu dowodów są obowiązane przekazać sprawę do dalszego prowadzenia właściwemu organowi.

W praktyce czynności procesowe finansowych organów postępowania przygotowawczego wykonywane są za pośrednictwem upoważnionych przedstawicieli tych organów. Jednoznacznie wynika to z art. 118 § 3 k.k.s., z zastrzeżeniem, że wykonywanie zadań naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego odbywa

się przy pomocy kierowanych przez nich urzędów (por. art. 28 ust. 4 oraz art. 33 ust. 2 ustawy o KAS)⁵⁷.

2.14. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom

41. Zadanie KAS wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 14 dotyczy działań ukierunkowanych na rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa krajowego, prawa Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego, a także ściganie ich sprawców. Podstawowym warunkiem wykonywania tego zadania przez KAS jest ujawnienie tych przestępstw i wykroczeń przez Służbę Celno-Skarbową. Omawiane zadanie w poprzednim stanie prawnym należało do zadań Służby Celnej (art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o SC).

2.15. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie niektórych przestępstw określonych w Kodeksie karnym ujawnionych przez KAS

42. Zadanie wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 15 jest od 1.03.2017 r. nowym istotnym zadaniem KAS, którego nie wykonywały dotychczas służby skarbowe podporządkowane Ministrowi Finansów. Polega ono na rozpoznawaniu, wykrywaniu i zwalczaniu przestępstw określonych w Kodeksie karnym polegających na:
- udziale w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego (art. 258 k.k.);
 - fałszerstwie materialnym (art. 270 k.k.);
 - fałszerstwie faktur (w tym podrobieniu lub przerobieniu faktury w celu użycia za autentyczną, art. 270a k.k.);
 - fałszerstwie intelektualnym (art. 271 k.k.);
 - podaniu nieprawdy w fakturze i używaniu takiej faktury (art. 271a k.k.);
 - używaniu dokumentów poświadczających nieprawdę, zawierających fałszerstwo intelektualne (art. 273 k.k.);
 - fałszowaniu faktur opiewających na znaczną kwotę należności (art. 277a k.k.);
 - oszustwie (art. 286 § 1 k.k.);
 - praniu brudnych pieniędzy (art. 299 k.k.) – od 2018 r.

Istotnym warunkiem jest zaistnienie przesłanki skutkowej polegającej na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w związku z popełnieniem

⁵⁷ R. Olszewski, *Wybrane aspekty ostatnich nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego ze szczególnym uwzględnieniem zmian ustrojowych organów administracji skarbowej*, Prz. Pod. 2017/9, s. 13.

tych przestępstw. Zadaniem KAS jest również zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców w sytuacji, gdy zostały one ujawnione przez KAS.

43. Należy zauważyć, że w wyniku nowelizacji art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o KAS wprowadzonej przez art. 22 ustawy z 23.03.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 768) znacznemu rozszerzeniu uległ zakres zadań KAS ze względu na poszerzenie katalogu przestępstw z Kodeksu karnego rozpoznawanych i zwalczanych przez KAS. Ponadto dopiero wskutek nowelizacji art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o KAS, wprowadzonej przez art. 13 pkt 1 lit. a ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491), zakres omawianego zadania został rozszerzony o rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 299 k.k., w związku z którym nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS.
44. Ujęcie przestępstwa prania brudnych pieniędzy w katalogu przestępstw eliminowanych przez KAS dopiero z końcem 2017 r. zmierza do usunięcia mankamentów ustawy o KAS w pierwotnej treści. Niejasne jest, z jakiej przyczyny pominięto przepis art. 299 k.k. w katalogu innych wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 15 przestępstw, których rozpoznawanie, wykrywanie, zwalczanie oraz ściganie ich sprawców należy do właściwości rzeczowej organów KAS, podczas gdy działalność zorganizowanych grup przestępczych ukierunkowana na unikanie opodatkowania czy wyłudzenie zwrotu podatku dotyczy także posiadania, przyjmowania pieniędzy (środków płatniczych, instrumentów płatniczych, wartości dewizowych) pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego i obrotu nimi. Uzupełnienie treści art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o KAS o art. 299 k.k. eliminuje więc sytuację, w której dwa różne organy prowadziłyby osobne postępowania w zakresie uszczupień podatkowych oraz w zakresie czynów określonych we wskazanym przepisie Kodeksu karnego. Takie rozwiązanie jest zgodne z ogólną zasadą przyjętą w ust. 3 art. 2, że w zakresie zadań określonych w art. 2 ust. 1 pkt 14–16 postępowania przygotowawcze prowadzą organy KAS.
45. W wyroku z 21.07.2016 r. Sąd Apelacyjny w Katowicach podkreślił, że „przelanie przez oskarżonego zapłaty za fikcyjne transakcje, a następnie bezzwłoczne odebranie tej samej sumy od świadka w gotówce, realizuje wprost znamiona przyjęcia i przekazania środków pieniężnych pochodzących z przestępstwa polegającego na wprowadzaniu do obrotu wyrobów ropopochodnych nielegalnego pochodzenia, nieobciążanych podatkiem akcyzowym. Bez znaczenia pozostaje przy tym fakt, iż oskarżony prowadził legalną działalność gospodarczą, skoro w jej ramach dokonywał również transakcji o charakterze nielegalnym. Nawet jeśli suma, na jaką dokonano przelewu, a którą oskarżony zaraz potem odzyskał od świadka pochodziła pierwotnie z legalnego obrotu

jego firmy, to z chwilą dokonania tych operacji stała się kwotą pochodzącą bezpośrednio z czynu zabronionego, a zachowanie takie penalizowane jest treścią art. 299 § 1 k.k.⁵⁸. W ocenie sądu fikcyjne faktury, na podstawie których dokonywano przepływu środków finansowych, miały na celu wyłącznie nadanie pozorów legalności nieistniejącym transakcjom oraz ukrycie procederu wprowadzania do obrotu nielegalnego paliwa, a w konsekwencji również ukrycie przestępczego pochodzenia środków finansowych, które w ten sposób miały zostać zalegalizowane.

46. Realizacja omawianego zadania przez KAS ma istotne znaczenie z punktu widzenia interesów finansowych państwa. Kluczowe jest zwalczanie karuzel podatkowych oraz przestępstw penalizowanych na podstawie Kodeksu karnego, które są powiązane z przestępstwami skarbowymi przez działalność zorganizowanych grup przestępczych czy przez podrabianie i fałszerstwa dokumentów w celu nieuprawnionego zwrotu podatku. Zadanie to jest realizowane kompleksowo przez KAS, której organy prowadzą postępowania przygotowawcze w pełnym zakresie, bez przekazywania spraw do prokuratury.

2.16. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie niektórych przestępstw popełnionych przez pracowników i funkcjonariuszy KAS

47. Zadanie KAS wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy o KAS jest wiernym odwzorowaniem rozwiązań dotyczących zadań Straży Granicznej, o których mowa w art. 1 ust. 2 pkt 4 lit. f–h ustawy o SG. W pewnym sensie znaczenie tego zadania może mieć charakter unifikujący modernizowaną administrację skarbową. Dotyczy bowiem zarówno osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS, jak i funkcjonariuszy. Ponadto nie wchodziło wcześniej w zakres zadań administracji podatkowej, Służby Celnej czy kontroli skarbowej.
48. Istotą zadania KAS wskazanego w art. 2 ust. 1 pkt 16 jest rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w przepisach odrębnych oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców. Chodzi o trzy grupy zachowań związane z popełnieniem określonych przestępstw, tj:
- 1) przestępstwa popełnione przez osoby zatrudnione w KAS albo funkcjonariuszy, w związku z wykonywaniem czynności służbowych, takie jak: sprzedajność osoby pełniącej funkcję publiczną (art. 228 k.k.), przekupstwo (art. 229 k.k.), płatna protekcja bierna (art. 230 k.k.), płatna protekcja czynna (art. 230a k.k.), nadużycie uprawnień przez funkcjonariusza (art. 231 k.k.);
 - 2) przestępstwo przekupstwa, popełnione przez osoby niezatrudnione w KAS albo niebędące funkcjonariuszami, ale w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych przez osoby zatrudnione w KAS albo przez funkcjonariuszy (art. 229 k.k.);

⁵⁸ Wyrok SA w Katowicach z 21.07.2016 r., II AKa 216/16, Biul.SAKa 2016/4, poz. 11.

- 3) przestępstwa skierowane przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS albo przeciwko funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych albo w związku z ich wykonywaniem, takie jak: groźba karalna (art. 190 k.k.), naruszenie nietykalności cielesnej funkcjonariusza (art. 222 k.k.), czynna napaść na funkcjonariusza publicznego (art. 223 k.k.), znieważenie funkcjonariusza publicznego (art. 226 k.k.).

2.17. Wykonywanie zadań wynikających z ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów

49. Krajowa Administracja Skarbowa na podstawie ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708) obowiązującej od 18.04.2017 r. wykonuje następujące zadania:
 - 1) Szef KAS prowadzi analizę ryzyka wystąpienia naruszeń przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego, związanego z przewozem towarów, dotyczącą zasadności objęcia określonego towaru systemem monitorowania drogowego przewozu towarów, uwzględniając skalę lub częstotliwość obrotu tymi towarami lub skalę uszczupień tych podatków. Informacje o wynikach przeprowadzonych analiz i wnioskach z nich wynikających Szef KAS obowiązany jest przekazać Ministrowi Finansów (art. 3 ust. 9 ustawy);
 - 2) Szef KAS prowadzi w systemie teleinformatycznym rejestr zgłoszeń, który jest środkiem technicznym służącym monitorowaniu drogowego przewozu towarów. Jest również administratorem danych przetwarzanych w rejestrze. Podmiotami uprawnionymi do korzystania z danych zgromadzonych w rejestrze oraz ich przetwarzania za pomocą telekomunikacyjnego urządzenia końcowego są m.in. funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej i pracownicy organów KAS w toku postępowania podatkowego, wykonywania kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej (art. 12 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 4 ust. 1–3 ustawy);
 - 3) Szef KAS udostępnia dane z prowadzonego rejestru na wniosek Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szefa Agencji Wywiadu, Szefa Służby Wywiadu Wojskowego oraz Szefa Służby Kontrwywiadu Wojskowego, jeżeli są one niezbędne do realizacji ich ustawowych zadań. Dane z rejestru są przekazywane funkcjonariuszom tych organów. Nie ma przy tym konieczności każdorazowego przedstawiania przez nich imiennego upoważnienia, okazywanego wraz z legitymacją służbową. Dane z rejestru mogą być przekazywane przez Szefa KAS w drodze teletransmisji, jednakże warunkiem jest łączne spełnienie przez odbiorcę informacji (tj. jednostkę organizacyjną ABW, CBA, AW, SWW, SKW) warunków określonych w art. 12 ust. 4 pkt 1–3 ustawy;
 - 4) funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej przeprowadzają kontrolę przewozu towarów (art. 13 ust. 3 ustawy);

- 5) funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej mogą nakładać zamknięcia urzędowe na środek transportu lub towar (art. 15 ust. 1 i 2 ustawy);
- 6) dyrektor izby administracji skarbowej właściwy dla wyznaczonego miejsca, do którego został skierowany lub usunięty środek transportu wraz z towarem, ustala, w drodze postanowienia, wysokość opłat za usunięcie, strzeżenie i przechowywanie środka transportu lub towaru w wyznaczonym miejscu, osoby obowiązane do ich poniesienia oraz termin i sposób ich uiszczenia (art. 17 ust. 1–3 ustawy).

2.18. Ujawnianie i odzyskiwanie przez KAS mienia zagrożonego przypadkiem

- 50 . Dodany z dniem 27.4.2017 r. do art. 2 ust. 1 przepis pkt 16a² wprowadził nowe zadania KAS, które wprowadzić nie zostały przewidziane w pierwotnym brzmieniu komentowanej ustawy, mają one jednak związek z przestępstwami, o których mowa w pkt 13–16 (zob. pkt 2.13–2.16 powyżej), a także zmienionym art. 33 § 2 k.k.s.

Zgodnie z tym przepisem w treści obowiązującej od 27.4.2017 r.: „W razie skazania za przestępstwo skarbowe, z którego popełnienia sprawca osiągnął, chociażby pośrednio, korzyść majątkową dużej wartości, albo przestępstwo skarbowe, z którego sprawca osiągnął lub mógł osiągnąć, chociażby pośrednio, korzyść majątkową, zagrożone karą pozbawienia wolności, której górna granica jest wyższa niż 3 lata, lub popełnione w zorganizowanej grupie albo związku mających na celu popełnienie przestępstwa skarbowego za korzyść uzyskaną z popełnienia przestępstwa uważa się mienie, które sprawca objął we władanie lub do którego uzyskał jakikolwiek tytuł w okresie 5 lat przed popełnieniem przestępstwa skarbowego do chwili wydania chociażby nieprawomocnego wyroku, chyba że sprawca lub inna zainteresowana osoba przedstawi dowód przeciwny”.

51. Należy zwrócić uwagę, że przepis art. 33 § 2 k.k.s. został wprowadzony równocześnie z art. 45 § 2 k.k.⁵⁹ Obie zmienione regulacje odnoszą się do instytucji przypadku rozszerzonego. Chodzi tu z jednej strony o rozszerzenie katalogu przestępstw, w stosunku do których przypadek taki może zostać orzeczony, z drugiej zaś o wydłużenie czasu na stosowanie tzw. odwróconego ciężaru dowodu w odniesieniu do mienia uzyskanego przez sprawcę przestępstwa. Zmodyfikowane regulacje nie rezygnują co prawda z domniemania przestępczego pochodzenia mienia sprawcy, ale rozszerzają zakres przypadku mienia poprzez umożliwienie stosowania go także wobec sprawców przestępstw popełnionych w warunkach przestępczości zorganizowanej.

⁵⁹ Zmiany zostały wprowadzone ustawą z 23.03.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 768).

Ratio legis przyjętych regulacji jest więc wprowadzenie zmian poprawiających efektywność mechanizmów służących pozbawianiu sprawców przestępstw korzyści osiągniętych z popełnienia czynów zabronionych. W efekcie instytucja konfiskaty rozszerzonej ma doprowadzić do zwiększenia efektywności przepadku mienia. Dotyczyć to ma również szczególnie poważnych przestępstw gospodarczych popełnianych przy użyciu przedsiębiorstwa stanowiącego narzędzie czynu⁶⁰.

52. Nowym zadaniem KAS jest ujawnianie i odzyskiwanie mienia, które jest zagrożone w związku z ww. przestępstwami. Zadanie to będzie realizowane przez Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 6).
53. Równoczesne procedowanie nad ustawami nowelizującymi ustawę o KAS, które weszły w życie odpowiednio 18.04.2017 r. i 27.04.2017 r. (zob. pkt 2.17 i 2.18 komentarza do art.2), doprowadziło do podwojenia pkt 16a w zakresie nowych zadań KAS. Zdublowanie pkt 16a w art. 2 ust. 1⁶¹ jest kolejnym przykładem chaotycznej legislacji dotyczącej ustawy o KAS, wyraźnie naruszającej § 89 Zasad techniki prawodawczej⁶².

2.19. Zadania dotyczące statystyki obrotu towarowego (INTRASTAT, EXTRASTAT)

54. W art. 2 ust. 1 pkt 17 wskazane zostało zadanie KAS wykonywane w poprzednim stanie prawnym przez Służbę Celną na podstawie uchylonej ustawy o SC. W obecnym kształcie zadanie to dotyczy wykonywania zadań wynikających z przepisów unijnych regulujących statystykę dotyczącą:
- obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej (INTRASTAT);
 - obrotu towarowego państw członkowskich Unii Europejskiej z pozostałymi państwami (EXTRASTAT);
 - prowadzenia postępowań w zakresie INTRASTAT.
55. W przeciwieństwie do poprzednio obowiązujących regulacji zadanie KAS obejmuje dodatkowo prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT. Przyjęcie takiego rozwiązania jest zasadne i wynika z przepisów Prawa celnego. Na potrzeby tej ustawy zostało przyjęte rozumienie zgłoszenia INTRASTAT – jest nim przekazanie organom celnym w postaci elektronicznej, sporządzonych w określony sposób, informacji dla celów

⁶⁰ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 1186.

⁶¹ Zob. tekst jednolity ustawy o KAS: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20160001947/U/D20161947Lj.pdf> (dostęp: 18.11.2017 r.).

⁶² Wprowadzonych rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

ewidencji i statystyki dotyczącej obrotu towarowego z państwami członkowskimi Unii (art. 97 pkt 1 pr. cel.). Osoby fizyczne, osoby prawne, a także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, uczestniczące w obrocie towarowym z państwami członkowskimi Unii Europejskiej i zobowiązane do przekazywania informacji dla celów ewidencji i statystyki dotyczącej obrotu towarowego z tymi państwami (czyli tzw. osoby zobowiązane) mają obowiązek dokonywać zgłoszeń INTRASTAT na zasadach i w terminach określonych w przepisach unijnych regulujących statystykę dotyczącą obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Unii, przepisach o statystyce publicznej oraz przepisach Prawa celnego (art. 98 ust. 1 pr. cel.). Szczegółowy tryb, sposób i terminy dokonywania zgłoszeń INTRASTAT, a także dotyczące ich wymogi formalne określił Minister Finansów w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 98 ust. 2 pr. cel.⁶³

Należy zwrócić uwagę, że na mocy nowelizacji tego rozporządzenia dokonano zmiany właściwości organów celnych właściwych miejscowo w sprawach zgłoszeń INTRASTAT⁶⁴. Zmiana ta była już awizowana w art. 237 p.w.u.KAS w odniesieniu do spraw wszczętych i niezakończonych, gdzie wskazano jako organ właściwy dyrektora izby administracji skarbowej, natomiast w rozporządzeniu nowelizującym wprost jako organ właściwy w sprawach zgłoszeń INTRASTAT został wskazany Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie.

56. Prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT obejmuje również postępowania w sprawach wezwań, upomnień i nałożenia kary. Prowadzi je również ww. organ celem wyegzekwowania obowiązku w zakresie ewidencji i statystyki dotyczącej obrotu towarowego z państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Stosownie do art. 100 pr. cel. w przypadku niewykonania lub nieprawidłowego wykonania obowiązku dokonania zgłoszeń INTRASTAT organ celny, nie więcej niż trzykrotnie, upomina w postaci papierowej lub elektronicznej osobę zobowiązaną o konieczności złożenia zgłoszenia INTRASTAT lub dokonania korekty zgłoszenia już dokonanego. W przypadku bezczynności osoby zobowiązanej organ celny może w drodze decyzji nałożyć na tę osobę karę pieniężną w wysokości 3000 zł (art. 101 ust. 1 i 2 u.p.c.).

2.20. Zadania KAS wynikające z zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym z zagranicą ustanowionych ze względu na ochronę szczególnych dóbr

57. Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 18 KAS wykonuje zadania, które wynikają z ustanowionych zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym z zagranicą, wprowadzonych przede

⁶³ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15.11.2016 r. w sprawie zgłoszeń INTRASTAT (Dz.U. poz. 1865 ze zm.).

⁶⁴ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 15.02.2017 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zgłoszeń INTRASTAT (Dz.U. poz. 312).

wszystkim ze względu na ochronę życia i zdrowia ludzi i zwierząt, roślin, środowiska, zdrowia i bezpieczeństwa publicznego, ochronę konsumentów, bezpieczeństwa międzynarodowego, dziedzictwa narodowego i środków polityki handlowej. Zadanie to było wykonywane w poprzednim stanie prawnym przez Służbę Celną na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 9–9b ustawy o SC i dotyczyło następującej problematyki:

- 1) wykonywania zadań wynikających z rozporządzenia Rady (WE) nr 2173/2005 z 20.12.2005 r. w sprawie ustanowienia systemu zezwoleń na przywóz drewna do Wspólnoty Europejskiej FLEGT (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.);
- 2) wykonywania zadań wynikających z zakazu obejmowania procedurą celną dopuszczenia do obrotu paliw stałych niespełniających wymagań określonych w ustawie z 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2016 r. poz. 1928 ze zm.);
- 3) wykonywania zadań, o których mowa w art. 6 ust. 1 lit. a rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) nr 1850/2015 z 13.10.2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1007/2009 w sprawie handlu produktami z fok (Dz.Urz. UE L 271, s. 1).

Dokonując określenia zadań KAS w powyższym zakresie, powielono rozwiązania określone w pkt 1 i 3 powyżej, wskazując jako ich realizatora Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 16 i 17 ustawy o KAS). Zadania wskazane powyżej w pkt 2 wykonują na zasadzie wyłączności funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej w oparciu o art. 2 ust. 2 pkt 3 ustawy o KAS.

2.21. Udział w realizacji wspólnej polityki rolnej

58. Zadaniem KAS wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 19 jest współdziałanie przy realizacji wspólnej polityki rolnej. W stanie prawnym obowiązującym do końca lutego 2017 r. zadanie to było wykonywane przez Służbę Celną na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy o SC. Zasady postępowania z towarami objętymi wspólną polityką rolną, a także rodzaj czynności podejmowanych przez organy celne w ramach postępowania z towarami objętymi wspólną polityką rolną zostały określone w art. 96 pr. cel.

2.22. Współpraca z organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi

59. Zadanie określone w art. 2 ust. 1 pkt 20 odnosi się do współpracy z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami międzynarodowymi. Chociaż aktualnie jest to zadanie KAS, nie oznacza to, że wcześniej taka współpraca nie miała miejsca. Wynikała ona bowiem z umów międzynarodowych, prawa unijnego oraz niektórych regulacji implementowanych do krajowego porządku prawnego (np. w zakresie wymiany informacji podatkowych). W związku z powyż-

szym współpraca taka odbywała się zarówno na poziomie administracji podatkowej, jak i Służby Celnej czy kontroli skarbowej. Przykładowo do zadań Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej należało uczestnictwo w pracach międzynarodowych organizacji i instytucji zajmujących się kontrolą skarbową czy przekazywanie Komisji Europejskiej planów kontroli w zakresie kontroli środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z innych źródeł zagranicznych (art. 10 ust. 2 pkt 6a i 9 u.k.s.).

Współpraca w powyższym zakresie jest obecnie zadaniem skonsolidowanej KAS, a obowiązek jej prowadzenia wynika nie tylko z zobowiązań międzynarodowych, ale również z potrzeb, jakie przynosi globalizacja gospodarki oraz konieczność eliminowania międzynarodowej zorganizowanej przestępczości podatkowej. Należy jednak zauważyć, że realizacja omawianego zadania została przez ustawodawcę zaprojektowana na różnych poziomach organizacyjnych. Zadanie to wykonuje bowiem zarówno Szef KAS w zakresie współpracy z organami i instytucjami międzynarodowymi (art. 14 ust. 1 pkt 11), jak i naczelnik urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 8) czy naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 13) w zakresie wymiany informacji podatkowych, finansowych i celnych.

2.23. Wykonywanie innych zadań

60. Jak już zaznaczono, katalog zadań określonych w art. 2 KAS ma charakter otwarty. Obowiązkiem KAS jest więc wykonywanie również innych zadań wskazanych w przepisach odrębnych (art. 2 ust. 1 pkt 21).

3. Zadania wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy

61. Zadania KAS co do zasady są wykonywane przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS (zob. komentarz do art. 1 ust. 4) oraz przez funkcjonariuszy tworzących wyodrębnioną Służbę Celno-Skarbową. W ust. 2 komentowanego przepisu zostały wymienione tylko te obszary działalności KAS, które są wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy. Dotyczą one dwóch zagadnień:
- 1) wykonywania kontroli celno-skarbowej w ściśle określonym zakresie;
 - 2) realizowania zadań wyraźnie wskazanych w pkt 1–4 tego przepisu.
62. Zastrzeżenia budzi klarowność przyjętych regulacji, nie tylko ze względu na permanentne odwoływanie się do innych jednostek redakcyjnych ustawy, ale również z uwagi na wyraźne wymieszanie zadań KAS, czynności wykonywanych przez funkcjonariuszy oraz form realizacji zadań należących do kompetencji organów KAS. Można to wytłumaczyć jedynie dążeniem do skumulowania w jednym przepisie tej grupy zadań i działań KAS, które realizują wyłącznie funkcjonariusze.

63. Do funkcjonariuszy należy zatem wykonywanie kontroli celno-skarbowej wykonywanej w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych w zakresie:
- 1) przestrzegania przepisów 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 (art. 54 ust. 1 pkt 2);
 - 2) rodzaju paliwa w zbiornikach pojazdów lub innych środków przewozowych (art. 54 ust. 2 pkt 1);
 - 3) ruchu drogowego w trybie i przypadkach określonych w ustawie z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1260 ze zm.) (art. 54 ust. 2 pkt 6);
 - 4) transportu drogowego na zasadach określonych w przepisach odrębnych (art. 54 ust. 2 pkt 7). W szczególności chodzi o ustawę z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2200 ze zm.), która w art. 89 ust. 1 pkt 3 stanowi o uprawnieniach funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej w zakresie kontroli dokumentów wymienionych w art. 87 tej ustawy (np. karty kierowcy, wykresówek, zapisów odręcznych i wydruków z tachografu, zaświadczeń, wymaganych zezwoleń lub wypisów z zezwolenia na wykonywanie przewozu albo na wykonywanie zawodu przewoźnika drogowego czy wypisu z licencji). Stosownie do art. 89a ust. 3 tej ustawy funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej (podobnie jak funkcjonariusze Policji i Straży Granicznej) dokonują kontroli na warunkach i w sposób określony w przepisach o kontroli ruchu drogowego;
 - 5) przestrzegania przepisów z zakresu ochrony zdrowia zwierząt oraz bezpieczeństwa produktów pochodzenia zwierzęcego, ochrony roślin, środków ochrony roślin oraz jakości handlowej artykułów rolno-spożywczych, w zakresie należącym do właściwości Inspekcji Weterynaryjnej, Państwowej Inspekcji Ochrony Roślin i Nasiennictwa oraz Inspekcji Jakości Handlowej Artykułów Rolno-Spożywczych, określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 54 ust. 4 (art. 54 ust. 2 pkt 8);
 - 6) kontroli na drogach publicznych lub drogach wewnętrznych, w morskich portach i przystaniach, na morskich wodach wewnętrznych, morzu terytorialnym, strefie przyległej lub wodach śródlądowych w miejscach innych niż określone w art. 59, w przypadku kontroli:
 - a) przestrzegania 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,
 - b) przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy,

- c) przestrzegania przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 471 ze zm.), a także zgodności tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem,
- d) rodzaju paliwa w zbiorniku środka przewozowego,
- e) wywozu i przywozu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom (art. 62 ust. 5 pkt 1 lit. a–c, e i f).

64. Do uprawnień funkcjonariuszy należy również podejmowanie następujących czynności w ramach wykonywanej kontroli celno-skarbowej:

- 1) przeprowadzanie rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych, w tym z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych;
- 2) przeszukiwanie osób;
- 3) konwój i strzeżenie towarów (zob. komentarz do art. 67 i 68);
- 4) kontrola przesyłek pocztowych (zob. komentarz do art. 70);
- 5) zatrzymywanie pojazdów i wykonywanie innych czynności z zakresu kontroli ruchu drogowego w trybie i przypadkach określonych w Prawie o ruchu drogowym (zob. komentarz do art. 69);
- 6) zatrzymywanie i kontrolowanie statków w rozumieniu ustawy z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2016 r. poz. 66 ze zm.) i ustawy z 21.12.2000 r. o żegludzie śródlądowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1458 ze zm.);
- 7) przeprowadzanie kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego (zob. komentarz do art. 69 ust. 3).

65. W tym miejscu pojawia się pytanie o zasadność powielania treści ujętej w art. 2 ust. 2, odnoszącej się do wyżej wskazanych czynności funkcjonariuszy w ramach wykonywanej kontroli celno-skarbowej, przez ich enumeratywne wskazywanie w art. 64 ust. 2. Dowodzi to zbędności niektórych regulacji zawartych w art. 2 ust. 2, dla których odpowiednim miejscem jest dział V ustawy.

66. Niektóre czynności wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej dotyczą uzyskiwania, gromadzenia i przetwarzania oraz wykorzystywania informacji i danych dotyczących podmiotów podlegających kontroli, a także tych podmiotów, co do których istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego. Są one wykonywane w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, wskazanych w art. 113–117, 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2, 5 i art. 133. Chodzi tu m.in. o gromadzenie, pozyskiwanie i utrwalanie informacji oraz zabezpieczenie dowodów w sposób niejawni, pozyskanych od dostawców usług telekomunikacyjnych, internetowych, operatorów pocztowych czy w ramach prowadzonej przez funkcjonariuszy kontroli operacyjnej (zob. komentarz do art. 113 i n.).

67. Od 2018 r. katalog przepisów wskazanych w art. 2 ust. 2 rozszerzono o nowo dodany art. 127a ust. 1, 2 i 6–11 ustawy o KAS⁶⁵, co oznacza, że czynności, o których w nim mowa, są wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Powołany przepis daje możliwość korzystania przez Szefa KAS oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego z informacji przetwarzanych przez banki, stanowiących tajemnicę bankową, informacji zawartych w umowach zawieranych przez banki, jak też informacji pochodzących od innych instytucji finansowych (spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, giełd towarowych, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, biur maklerskich). Informacje te są udostępniane na wniosek tych organów na podstawie postanowienia właściwego sądu okręgowego. Przekazywane dane i informacje muszą być niezbędne do skutecznego zapobieżenia przestępstwom skarbowym, przestępstwom, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 14–16, przestępstwom ściganym na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych, lub ich wykrycia, ustalenia ich sprawców, uzyskania i utrwalenia dowodów ich popełnienia, a także wykrycia i identyfikacji przedmiotów i innych korzyści majątkowych pochodzących z tych przestępstw albo ich równowartości, oraz wykonania zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 16a ustawy o KAS – co jest warunkiem *sine qua non* ich przekazania na mocy postanowienia właściwego sądu. Jedyne uzasadnienie dla rozszerzenia ust. 2 art. 2 o powyższe regulacje wynika z art. 127a ust. 7, który *in fine* odwołuje się do osoby funkcjonariusza wykonującego czynności operacyjno-rozpoznawcze upoważnionego do odbioru informacji i danych.
68. W art. 2 ust. 2 zostały również wymienione zadania wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy. Są to zadania, w przypadku których właściwymi rzeczowo są w szczególności naczelnicy urzędów celno-skarbowych, jednak w praktyce są one wykonywane z upoważnienia przez funkcjonariuszy. Oczywiście nie oznacza to, że do ich wykonywania wystarczy ogólne upoważnienie ustawowe bez konieczności wydania upoważnień indywidualnych, zwłaszcza w zakresie wymiaru w imieniu naczelnika urzędu celno-skarbowego należności celnych i podatkowych oraz opłat. Do zadań zastrzeżonych wyłącznie dla funkcjonariuszy zaliczono:
- 1) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych;
 - 2) obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych;
 - 3) zadania wynikające z zakazu obejmowania procedurą celną dopuszczenia do obrotu paliw stałych niespełniających wymagań określonych w ustawie z 25.08.2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2016 r. poz. 1928 ze zm.);

⁶⁵ Zmiana art. 2 ust. 2 wprowadzona przez art. 13 pkt 1 lit. b ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

- 4) zadania określone w art. 2 ust. 1 pkt 14–16a oraz w art. 14 ust. 1 pkt 19 i art. 33 ust. 1 pkt 15, tj.:
- a) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa polskiego, przepisów prawa Unii Europejskiej lub umów międzynarodowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową;
 - b) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, 270, 270a, 271, 271a, 273, 277a oraz 286 § 1 k.k., w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS;
 - c) rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie przestępstw (oraz ściganie ich sprawców) określonych w:
 - art. 228–231 k.k., popełnianych przez osoby zatrudnione albo pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych KAS w związku z wykonywaniem czynności służbowych,
 - art. 229 k.k., popełnionych przez osoby niezatrudnione albo niepełniące służby w jednostkach organizacyjnych KAS w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy,
 - art. 190, 222, 223 i 226 k.k., skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym albo pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem;
 - d) wykonywanie zadań wynikających z ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów;
 - e) ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przypadkiem w związku z przestępstwami, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 13–16 ustawy o KAS albo art. 33 § 2 k.k.s.;
 - f) zapewnianie ochrony fizycznej i technicznej osobom zatrudnionym albo pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS, a w uzasadnionych przypadkach także innym osobom, organom i instytucjom państwowym.

4. Zadania KAS wykonywane przez funkcjonariuszy innych służb

69. Dodanie w komentowanym przepisie nowego ust. 2a⁶⁶ ma ścisły związek z nową treścią art. 113 ust. 3 ustawy o KAS. Celem tych regulacji jest umożliwienie funk-

⁶⁶ Zmiana wprowadzona przez art. 13 pkt 1 lit. c ustawy z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

cjonariuszom innych służb – tj. funkcjonariuszom Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego lub Straży Granicznej, oddelegowanym do wykonywania zadań służbowych w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych albo urzędu celno-skarbowego – wykonywania czynności mieszczących się w zakresie niektórych zadań KAS. Chodzi tu o wykonywanie czynności wymienionych w art. 113–117, 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 (czynności operacyjno-rozpoznawczych) wykonywanych dotychczas wyłącznie przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, jak również wynikających z nowego art. 127a ust. 1, 2 i 6–11. Dlatego też nowy art. 113 ust. 3 pkt 2 w zakresie delegowanych uprawnień odwołuje się do funkcjonariuszy wymienionych w art. 2 ust. 2a.

70. Funkcjonariusze innych służb oddelegowani do komórek organizacyjnych KAS wykonują wyżej wskazane czynności w zakresie zadań wskazanych w art. 2 ust. 1 pkt 14–16a. W konsekwencji do ich zadań należy:

- 1) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa polskiego, przepisów prawa Unii Europejskiej lub umów międzynarodowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową;
- 2) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, 270, 270a, 271, 271a, 273, 277a, 286 § 1 oraz art. 299 k.k., w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS;
- 3) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w:
 - a) art. 228–231 k.k., popełnionych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy, w związku z wykonywaniem czynności służbowych,
 - b) art. 229 k.k., popełnionych przez osoby niezatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo niebędące funkcjonariuszami, w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy,
 - c) art. 190, 222, 223 i 226 k.k., skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem– oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców;

- 4) wykonywanie zadań wynikających z ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708);
- 5) ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przeпадkiem w związku z przestępstwami, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 13–16 ustawy o KAS albo art. 33 § 2 k.k.s.

71. *Ratio legis* przyjętego rozwiązania jest wzmocnienie potencjału Służby Celno-Skarbowej poprzez umożliwienie wykorzystywania doświadczeń innych służb w zapobieganiu w szczególności oszustwom podatkowym i wykrywaniu ich. Uznano zatem za konieczne wyposażenie funkcjonariuszy innych służb oddelegowanych do wykonywania zadań w służbowych komórkach organizacyjnych KAS w uprawnienia identyczne z przyznanymi funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej⁶⁷.

5. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w kontekście zadań KAS

72. Organy KAS na podstawie art. 2 ust. 3 zostały wyposażone w kompetencje do prowadzenia postępowań przygotowawczych zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania karnego albo Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia. Kompetencje te mogą być jednakże realizowane wyłącznie w powiązaniu z zadaniami KAS wskazanymi w art. 2 ust. 1 pkt 14–16 dotyczącymi rozpoznawania, wykrywania i zwalczania przestępstw i wykroczeń oraz ścigania ich sprawców. Warunkiem skorzystania z tych uprawnień jest również, by określone przestępstwo lub wykroczenie zostało ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową lub KAS albo dotyczyło w sposób bezpośredni lub pośredni osób albo funkcjonariuszy pełniących służbę w jednostkach organizacyjnych KAS w związku z wykonywaniem czynności służbowych.
73. W konsekwencji organy KAS prowadzą postępowania przygotowawcze w zakresie następujących zadań:
- 1) rozpoznawania, wykrywania i zwalczania przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa polskiego, przepisów prawa Unii Europejskiej lub umów międzynarodowych, zapobiegania tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ścigania ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową;
 - 2) rozpoznawania, wykrywania i zwalczania przestępstw określonych w art. 258, 270, 270a, 271, 271a, 273, 277a, 286 § 1 oraz art. 299 k.k., w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobiegania tym przestępstwom oraz ścigania ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS;

⁶⁷ Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, VIII kadencja, druk sejm. nr 1880.

- 3) rozpoznawania, wykrywania i zwalczania przestępstw określonych w:
- a) art. 228–231 k.k., popełnianych przez osoby zatrudnione albo pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych KAS, w związku z wykonywaniem czynności służbowych,
 - b) art. 229 k.k., popełnionych przez osoby niezatrudnione albo niepełniące służby w jednostkach organizacyjnych KAS, w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby, o których mowa w lit. a,
 - c) art. 190, 222, 223 i 226 k.k., skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym albo pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem
- oraz ścigania ich sprawców.

Art. 3. [Delegacja w przedmiocie legitymacji służbowych]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory legitymacji służbowych osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS i funkcjonariuszy, organy właściwe do ich wydawania, tryb wydawania, składania do depozytu, wymiany i zwrotu, mając na względzie potrzebę właściwej ich ochrony oraz zapewnienia możliwości identyfikacji wykonującego czynności służbowe.

Spis treści

1. Delegacja w zakresie legitymacji służbowych	98
2. Ważność dotychczasowych legitymacji służbowych	100

1. Delegacja w zakresie legitymacji służbowych

1. W ocenie projektodawców w przepisach art. 3–9 zostały przewidziane regulacje mające na celu budowę tożsamości nowej organizacji w oparciu o dotychczasowe tradycje Służby Celnej, administracji podatkowej oraz kontroli skarbowej⁶⁸. Wyrazem przyjętych założeń wydaje się m.in. wynikające z delegacji zawartej w art. 3 zobowiązanie Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia:
 - 1) wzorów legitymacji służbowych pracowników zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS i funkcjonariuszy KAS;
 - 2) organów właściwych do wydawania legitymacji służbowych;
 - 3) trybu wydawania legitymacji służbowych;
 - 4) trybu składania do depozytu, wymiany i zwrotu legitymacji służbowych.

⁶⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

Wydając rozporządzenie, Minister Finansów ma obowiązek zgodnie z wytycznymi ustawowymi kierować się koniecznością zapewnienia ochrony legitymacji służbowych (co dotyczy w szczególności procedury ich wydawania przez właściwe organy oraz „zdawania” legitymacji), jak też określenia na tyle czytelnych wzorów legitymacji, aby zapewniały możliwość identyfikacji pracownika (odpowiednio funkcjonariusza) wykonującego czynności służbowe. Chodzi w szczególności o zapewnienie faktycznej możliwości zidentyfikowania posługującego się legitymacją przez osobę, której będzie ona okazywana. Należy przy tym mieć na względzie, że w przypadku niektórych kontroli (wykonywanych m.in. przez umundurowanych funkcjonariuszy) legitymacja służbowa jest okazywana na żądanie kontrolowanego (art. 62 ust. 6 i 11). W przypadku innych okazanie legitymacji jest ustawowym warunkiem wykonywania czynności kontrolnych (art. 62 ust. 5), a nawet wymogiem proceduralnym, od którego zachowania uzależniona jest ważność czynności kontrolnych. W tym ostatnim przypadku chodzi o kontrolę celno-skarbową wszczynaną „na legitymację” w razie podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie tej kontroli (art. 62 ust. 3). Wszczęcie kontroli na podstawie okazywanej legitymacji służbowej stanowi wyjątek od zasady wszczynania kontroli w trybie przewidzianym w art. 62 ust. 1 i 2. W konsekwencji szczególnie istotne staje się zapewnienie możliwości identyfikacji kontrolującego podejmującego czynności służbowe.

2. Realizując upoważnienie ustawowe, Minister Rozwoju i Finansów wydał rozporządzenie z 21.03.2017 r. w sprawie legitymacji służbowych osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (Dz.U. poz. 641). Wzory legitymacji służbowej pracownika oraz funkcjonariusza określają odpowiednio załączniki nr 1 i 2 do powyższego rozporządzenia.
3. Zgodnie z § 3 tego rozporządzenia organami wydającymi legitymacje służbowe są:
 - 1) Szef Krajowej Administracji Skarbowej – który wydaje legitymacje służbowe dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorom izb administracji skarbowej, pracownikom i funkcjonariuszom odpowiednio zatrudnionym albo pełniącym służbę w Krajowej Szkole Skarbowości, w Centrum Informatyki Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownikom zatrudnionym w Ministerstwie Finansów wykonującym zadania KAS i funkcjonariuszom pełniącym służbę w tym urzędzie;
 - 2) dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej – który wydaje legitymacje służbowe pracownikom i funkcjonariuszom odpowiednio zatrudnionym albo pełniącym służbę w KIS;
 - 3) dyrektor izby administracji skarbowej – który wydaje legitymacje służbowe pracownikom i funkcjonariuszom odpowiednio zatrudnionym albo pełniącym służbę w izbie administracji skarbowej.

4. Organy wydające mają obowiązek prowadzić rejestr wydanych legitymacji służbowych, w którym należy odnotowywać zmiany dotyczące tych legitymacji. W szczególności należy ująć w rejestrze informacje dotyczące złożenia do depozytu, wymiany oraz zwrotu legitymacji służbowych (zob. § 8 rozporządzenia).

2. Ważność dotychczasowych legitymacji służbowych

5. W związku z upoważnieniem ustawowym do określenia nowych wzorów legitymacji służbowych oraz zmianą stanu prawnego po 1.03.2017 r. w odniesieniu do trwających i kontynuowanych postępowań kontrolnych, wszczętych przed wejściem w życie ustawy o KAS, należy wyjaśnić, czy konieczne są zmiana wydanych i doręczonych kontrolowanym upoważnień do przeprowadzenia kontroli oraz wydanie nowych legitymacji służbowych osobom zatrudnionym oraz funkcjonariuszom prowadzącym kontrolę. Należy mieć na względzie, że do końca lutego 2017 r. postępowanie kontrolne w myśl zasady oficjalności postępowania było wszczynane wyłącznie z urzędu w formie postanowienia. Datą wszczęcia postępowania kontrolnego był więc dzień doręczenia kontrolowanemu postanowienia o wszczęciu postępowania kontrolnego (art. 13 ust. 1 i 2 u.k.s.). Zastosowanie tego trybu wiązało się z wydaniem inspektorowi i doręczeniem przez niego kontrolowanemu upoważnienia do przeprowadzenia czynności kontrolnych, a następnie okazaniem przez inspektora kontrolowanemu legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych.
6. Tryb nadzwyczajny postępowania kontrolnego był natomiast związany z trybem wszczęcia kontroli podatkowej uregulowanym w art. 13 ust. 9 u.k.s. Zgodnie z tym przepisem postępowanie kontrolne mogło być wszczęte po okazaniu kontrolowanemu legitymacji służbowych i znaków identyfikacyjnych. Wówczas postanowienie o wszczęciu postępowania kontrolnego należało doręczyć bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia jego wszczęcia. Stosownie do art. 13 ust. 3 u.k.s. organ kontroli skarbowej mógł w ramach prowadzonego postępowania kontrolnego przeprowadzić kontrolę podatkową. Kontrola ta mogła być prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez dyrektora rządu kontroli skarbowej albo Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, które zawierało m.in. imię i nazwisko inspektora, imiona i nazwiska pracowników wykonujących czynności kontrolne, a także numer legitymacji służbowej inspektora i upoważnionych pracowników. Wszczęcie kontroli podatkowej następowało przez okazanie kontrolowanemu legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych oraz doręczenie mu upoważnienia do jej przeprowadzenia. Podkreślić należy, że organy kontroli skarbowej nie mogły prowadzić kontroli podatkowej w oderwaniu od postępowania kontrolnego, gdyż była ona jego częścią⁶⁹. W razie uruchomienia kontroli podatkowej postępowanie i kontrola były wszczynane równocześnie, a postępowanie kontrolne było przeprowadzane bez uprzedzania strony o zamiarze jego wszczęcia.

⁶⁹ P. Pietrasz, W. Stachurski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 277.

7. Powyższe uwagi pozwalają uznać, iż prawdopodobne będzie kwestionowanie przez kontrolowanych i ich pełnomocników ważności „starych” legitymacji służbowych. Działania takie nie mają większych szans na powodzenie z uwagi na rozwiązania przyjęte w Przepisach wprowadzających ustawę o KAS, w szczególności w art. 185 p.w.u.KAS. Z przepisu tego wynika, że dotychczasowe legitymacje służbowe wydane przed dniem wejścia w życie komentowanej ustawy pracownikom izby skarbowej, urzędu kontroli skarbowej, wywiadu skarbowego, wyodrębnionych komórek organizacyjnych kontroli skarbowej, pracownikom jednostki organizacyjnej, przy pomocy której Generalny Inspektor Informacji Finansowej wykonuje swoje zadania, oraz funkcjonariuszom celnym i inspektorom kontroli skarbowej zachowują ważność do czasu wydania nowych, jednak nie dłużej niż przez 3 lata od dnia wejścia w życie komentowanej ustawy. W konsekwencji należy przyjąć, że legitymacje służbowe wydane pracownikom urzędów kontroli skarbowej oraz inspektorom kontroli skarbowej, jak też funkcjonariuszom celnym zachowują ważność po 1.03.2017 r. Osoby prowadzące kontrolę mogą się nimi w dalszym ciągu posługiwać do czasu ich zastąpienia nowo wydanymi, ale nie dłużej niż do końca lutego 2020 r. Okres ten został przewidziany przez ustawodawcę na sukcesywne zastępowanie starych legitymacji nowymi, wydawanymi zgodnie z wzorem ustalonym przez Ministra Finansów.
8. W odniesieniu do pracowników i funkcjonariuszy, którzy przyjęli propozycję pełnienia służby w Służbie Celno-Skarbowej, także przez okres nie dłuższy niż 3 lata od dnia wejścia w życie ustawy, zachowano ważność składników umundurowania, znaków identyfikacyjnych, dotychczasowe oznaczenia stopni służbowych, jak również ważność decyzji w sprawie przydzielenia broni służbowej wydanych przez organy kontroli skarbowej i organy Służby Celnej (art. 186 i 187 p.w.u.KAS).

Art. 4. [Nazwa, znak graficzny, sztandar KAS]

1. Nazwa „Krajowa Administracja Skarbowa” oraz znak graficzny KAS przysługuje wyłącznie KAS.
 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych nadaje sztandar KAS oraz może nadawać sztandary izbom administracji skarbowej.
 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór znaku graficznego KAS, mając na uwadze tradycje Służby Celnej, administracji podatkowej i kontroli skarbowej.
 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:
 - 1) wzór sztandaru KAS,
 - 2) podstawowe elementy wzoru sztandaru nadawanego izbom administracji skarbowej, którym ten sztandar jest nadawany,
 - 3) tryb nadawania sztandarów, o których mowa w ust. 2
- uwzględniając wizerunek orła białego ustalony dla godła państwowego oraz mając na uwadze tradycje Służby Celnej, administracji podatkowej i kontroli skarbowej.

1. W komentowanym przepisie uregulowano kwestie związane z elementami identyfikującymi KAS, tj.
 - 1) nazwą „Krajowa Administracja Skarbowa” (oraz możliwością posługiwania się nią);
 - 2) znakiem graficznym KAS;
 - 3) sztandarem KAS;
 - 4) sztandarami izb administracji skarbowej (oraz trybem ich nadawania).

W odniesieniu do nazwy „Krajowa Administracja Skarbowa” wyraźnie zastrzeżono, że przysługuje ona wyłącznie KAS. Oznacza to, że nazwą tą mogą posługiwać się wyłącznie organy KAS (art. 11 ust. 1) oraz jednostki redakcyjne KAS i ich delegatury (art. 36 ust. 1 i 2). To samo dotyczy znaku graficznego KAS, który zgodnie z art. 4 ust. 1 przysługuje wyłącznie KAS. Użyty zwrot „przysługuje” należy rozumieć jako należny (tym podmiotom) z tytułu ustawy, z mocy prawa⁷⁰, co oznacza wyłączny przywilej posługiwania się wskazaną nazwą i znakiem graficznym. Problem w tym, że redakcja tego przepisu jest niejednoznaczna, a samemu ustawodawcy brakuje konsekwencji, co widać w wymiennym posługiwaniu się w wielu przepisach komentowanej ustawy albo pełną nazwą (wbrew art. 1 ust. 1 pkt 1), albo skrótem „KAS”.

2. Określenie w drodze rozporządzenia wzoru znaku graficznego KAS stanowi jednocześnie obowiązek i uprawnienie Ministra Finansów. Zgodnie z delegacją ustawową oraz wytycznymi zawartymi w art. 4 ust. 3 wzór znaku graficznego KAS powinien nawiązywać do tradycji Służby Celnej, administracji podatkowej i kontroli skarbowej. Znak graficzny KAS został ustalony w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 14.02.2017 r. w sprawie znaku graficznego Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 305) i stanowi załącznik do tego rozporządzenia. Znak ten przedstawia dwa skrzyżowane klucze na tle laski z uskrzydłym kapeluszem Merkurego, na emblemacie w kształcie koła, z napisem na okręgu „KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA” i skrótem w części dolnej „KAS” (§ 1 ust. 2 rozporządzenia).
3. Kwestie dotyczące nadania sztandaru KAS oraz możliwości nadawania sztandarów izbom administracji skarbowej zostały uregulowane w art. 4 ust. 2 i 4. Jest to kompetencja Ministra Finansów, którego jednocześnie upoważniono do wydania rozporządzenia, w którym zostaną określone wzór sztandaru KAS, podstawowe elementy wzoru sztandaru nadawanego izbom administracji skarbowej oraz tryb nadawania sztandarów. Wydając przedmiotowe rozporządzenie, Minister ma obowiązek uwzględnić wizerunek orła białego ustalony dla godła państwowego, a także respektować dotychczasowe tradycje Służby Celnej, administracji podatkowej i kontroli skarbowej. Przyjęte w tym zakresie regulacje są odpowiednikiem rozwiązań przyjętych przede wszystkim w art. 12 ustawy o SC.

⁷⁰ Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl>.

Realizując delegację ustawową, Minister Rozwoju i Finansów wydał rozporządzenie z 14.02.2017 r. w sprawie sztandaru Krajowej Administracji Skarbowej oraz sztandaru izb administracji skarbowej (Dz.U. poz. 306). Zgodnie z § 2 tego rozporządzenia sztandar Krajowej Administracji Skarbowej składa się z płata, głowicy, drzewca i szarfy. Wygląd tych elementów (np. wymiary, kolory, sposób osadzenia, wielkość liter, wzór gwoźdźcia honorowego) został opisany w § 3–8 rozporządzenia i przedstawiony w postaci graficznej w załącznikach 1–6 do tego aktu.

Zgodnie z § 10 rozporządzenia Minister Finansów, aktem nadania, nadaje sztandar Krajowej Administracji Skarbowej oraz izbom administracji skarbowej na wniosek odpowiednio Szefa KAS i dyrektora izby administracji skarbowej. Wręczenie sztandaru KAS nastąpiło w dniu 28.02.2017 r.

W § 9 rozporządzenia zostały określone elementy sztandaru izby administracji skarbowej. Co do zasady powinien on zawierać elementy określone w § 3–8. Dodatkowo na stronie odwrotnej płata sztandaru izby administracji skarbowej, pod znakiem graficznym Krajowej Administracji Skarbowej umieszcza się napis, który określa nazwę izby administracji skarbowej, na rogach płata sztandaru mogą być umieszczone elementy identyfikujące województwo.

Art. 5. [Dzień Krajowej Administracji Skarbowej]

Dzień 21 września ustanawia się Dniem Krajowej Administracji Skarbowej.

1. W art. 5 ustanowiono dzień 21 września Dniem Krajowej Administracji Skarbowej. Przyjęte rozwiązanie stanowi kontynuację treści art. 14 ustawy o SC, który wskazywał tenże dzień jako Dzień Służby Celnej (dzień św. Mateusza – patrona celników).

Odstąpiono tym samym od rozwiązań przyjętych w art. 6 u.a.p., który wyznaczał dzień 31 lipca Dniem Skarbowości jako święto pracowników administracji podatkowej, stosownie do art. 6a u.u.i.s. oraz art. 6a u.k.s.

2. *Ratio legis* przyjętego rozwiązania nie jest jasna. Należy bowiem pamiętać, że historycznie zasadniczy dla modelu administracji skarbowej kształt tworzących ją organów został nadany od 1920 r. wskutek wejścia w życie uchwalonej przez Sejm właśnie w dniu 31.07.1919 r. ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. Praw P. Pol. poz. 391 ze zm.). Ustawa ta w art. 2⁷¹ ustanawiała organy Ministra

⁷¹ Przepis art. 2 ustawy w treści obowiązującej od 31.01.1935 r., ustalonej przez art. 31 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 28.12.1934 r. o unormowaniu właściwości władz i trybu postępowania w niektórych działach administracji państwowej (Dz.U. poz. 976).

Skarbu w zakresie administracji skarbowej w terenie na poziomie drugiej instancji (izby skarbowe i dyrekcje cel) oraz pierwszej instancji (urzędy skarbowe – w tym podatków i opłat, akcyz i monopolów państwowych, opłat stemplowych, kasy skarbowe, oraz urzędy celne). Przyjęta wówczas trójszczeblowa struktura stanowiła pierwowzór późniejszej administracji skarbowej.

Art. 6. [Odznaka honorowa „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”]

1. W celu uhonorowania osób szczególnie zasłużonych dla KAS ustanawia się odznakę honorową „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”.
2. Odznaka „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” dzieli się na stopnie:
 - 1) I stopień – złota odznaka „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”;
 - 2) II stopień – srebrna odznaka „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”;
 - 3) III stopień – brązowa odznaka „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”.
3. Odznakę „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” nadaje minister właściwy do spraw finansów publicznych.
4. Osoba, której nadano odznakę „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”, otrzymuje legitymację potwierdzającą jej nadanie.
5. Odznaka „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” tego samego stopnia może być nadana tej samej osobie tylko raz.
6. Osobie wyróżnionej odznaką „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” nie nadaje się tej odznaki w stopniu niższym od posiadanego.
7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:
 - 1) tryb postępowania w sprawach o nadanie odznaki „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”, osoby uprawnione do występowania z wnioskiem o nadanie tej odznaki oraz termin rozpatrzenia wniosku,
 - 2) wzór odznaki „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”, wzór wniosku o nadanie tej odznaki zawierający informacje uzasadniającą jej nadanie oraz wzór legitymacji potwierdzającej nadanie odznaki,
 - 3) sposób wręczania i noszenia odznaki „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”,
 - 4) sposób ewidencjonowania informacji o osobach wyróżnionych odznaką „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”– mając na uwadze konieczność zapewnienia sprawnego przeprowadzenia postępowania, ujednolicenia sposobu składania wniosków oraz zapewnienia przyznawania odznaki osobom szczególnie zasłużonym.

1. Przyjęte w art. 6 ustawy regulacje stanowią niemal dosłowne powtórzenie rozwiązań funkcjonujących do końca marca 2017 r. na gruncie ustawy o Służbie Celnej dotyczą-

cych ustanowienia i nadawania odznaki „Zasłużony dla Służby Celnej” (art. 15 ustawy o SC), włączając w to również zagadnienie nadawanej w administracji podatkowej i kontroli skarbowej Odznaki Honorowej za Zasługi dla Skarbowości RP⁷². W konsekwencji unifikacji pionów administracji podporządkowanej Ministrowi Finansów oraz powołania KAS ustanowiono nową odznakę honorową „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”.

2. Na wzór rozwiązań istniejących poprzednio w Służbie Celnej przyjęto trzy stopnie odznaki: złotą, srebrną i brązową. Minister Finansów będzie przyznawał tę odznakę osobom szczególnie zasłużonym dla KAS na wniosek osób uprawnionych do występowania o jej nadanie. Przyjęto zasadę, że odznaka tego samego stopnia może być nadana tej samej osobie tylko raz, przy czym osobie, która została już wyróżniona taką odznaką, nie nadaje się kolejnej odznaki w stopniu niższym od posiadanego. Osoba uhonorowana przez Ministra Finansów za szczególne zasługi dla KAS będzie wraz z odznaką „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” otrzymywała legitymację potwierdzającą nadanie tej odznaki.
3. Przepis art. 6 ust. 7 zawiera delegację dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia wzoru ww. odznaki oraz wzoru legitymacji potwierdzającej jej nadanie, jak również wzoru wniosku o nadanie odznaki. Rozporządzenie powinno wskazywać również osoby uprawnione do występowania z tym wnioskiem oraz jednolity tryb postępowania w sprawach nadawania odznaki oraz sposobu jej wręczania. Na marginesie należy zauważyć, że ani wspomniana delegacja ustawowa, ani przepisy ustawy dotyczące odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy nie przewidują możliwości odebrania odznaki honorowej przyznanej za szczególne zasługi dla KAS funkcjonariuszowi, który dopuściłby się naruszenia obowiązków służbowych, o których mowa w art. 254.

Art. 7. [Kierunki działania i rozwoju KAS]

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania, określi, w drodze zarządzenia, czteroletnie kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania raportów z realizacji czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze zarządzenia, określić podstawy do przygotowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbo-

⁷² Por. rozporządzenie Rady Ministrów z 10.04.2002 r. w sprawie ustanowienia Odznaki Honorowej za Zasługi dla Skarbowości Rzeczypospolitej Polskiej, ustalenia jej wzoru oraz zasad i trybu nadawania, a także sposobu noszenia (Dz.U. z 2012 r. poz. 521).

wej rocznych kierunków działania i rozwoju KAS oraz zasad składania raportów z realizacji rocznych kierunków działania i rozwoju KAS.

3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w celu zapewnienia realizacji kierunków, o których mowa w ust. 1, corocznie określa kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady składania przez dyrektorów izb administracji skarbowej raportów z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS.

4. Podstawą oceny pracy dyrektorów izb administracji skarbowej jest stopień realizacji kierunków, o których mowa w ust. 3, w kierowanych przez nich izbach administracji skarbowej.

1. Rozwiązania przewidziane w art. 7 służą zapewnieniu koordynacji i nadzoru nad właściwym realizowaniem zadań KAS, a jednocześnie przewidują w tym zakresie podział kompetencji między Ministrem Finansów a Szefem KAS. Mają przy tym charakter wewnętrzny, na co wskazuje przyjęta przez ustawodawcę forma prawna określenia kierunków działań i rozwoju KAS, którą jest zarządzenie. Należy przy tym podkreślić, że wydając zarządzenia w zakresie określonym w art. 7, Minister Finansów korzysta również z kompetencji ogólnej zawartej w art. 12.

Z art. 7 ust. 1 wynika, że KAS w zakresie realizacji zadań określonych w art. 2 ustawy ma być administracją skuteczną i efektywną, a przy tym jakość jej działania powinna być wysoka. Skuteczność, efektywność oraz jakość nie są nowymi kryteriami oceny działalności administracji, która założone cele może realizować w sposób prawidłowy albo przynosić nikłe lub niezauważalne rezultaty⁷³. Z uwagi na to, że wyżej wskazane płaszczyzny oceny realizacji zadań KAS mogą być postrzegane w sposób zróżnicowany przez samą administrację, a nawet sprzeczny z oczekiwaniami podmiotów zobowiązanych, całkowicie zasadnie zobowiązano Ministra Finansów do wskazania w 4-letnich kierunkach działania i rozwoju KAS nie tylko celów do osiągnięcia przez KAS, ale również wskaźników ich pomiaru.

2. Zgodnie z rozwiązaniami przewidzianymi w ust. 1 i 2 komentowanego przepisu Minister Finansów jest uprawniony do wydania następujących zarządzeń:
 - 1) zarządzenia obligatoryjnego – określającego na 4 lata kierunki działania i rozwoju KAS, wskazującego ponadto cele do osiągnięcia, wskaźniki pomiaru tych celów oraz zasady składania raportów z określonych kierunków działania i rozwoju KAS. Z ust. 1 wynika, że celem wydania tego zarządzenia jest zapewnienie skutecznej i efektywnej realizacji wszystkich ustawowych zadań KAS wymienionych w art. 2, a więc również związanych z ułatwieniem podmiotom zobowiązanym prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych przez zapewnienie odpowiedniej obsługi i wsparcia;

⁷³ Szerzej J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 67 i n.

- 2) zarządzenia fakultatywnego – w którym będzie mógł określić podstawy do przygotowania przez Szefa KAS rocznych kierunków działania i rozwoju KAS oraz zasad składania raportów z ich realizacji.
3. Szef KAS ma obowiązek corocznie określić kierunki działania i rozwoju KAS (nawet gdy Minister Finansów nie określi podstaw do ich przygotowania i nie wyda w tym zakresie zarządzenia, o którym mowa w ust. 2), kierując się potrzebą zapewnienia realizacji kierunków 4-letnich. Zestawienie ust. 1 i 3 wskazuje, że zakres i zawartość krótkookresowych kierunków działania i rozwoju KAS powinny być zbieżne z ustalonym przez Ministra Finansów planem 4-letnim. W ust. 3 nie wskazano natomiast formy prawnej, w jakiej Szef KAS powinien określić roczne kierunki działania i rozwoju KAS. Nie jest jasne, czy jest to świadomy zabieg legislacyjny, czy też przeoczenie ustawodawcy. Wydaje się, że uznając działania w tym zakresie za element nadzoru nad działalnością dyrektorów izb administracji skarbowej, o którym mowa w art. 14 ust. 3, należy dopuścić możliwość (ale nie obowiązek) wydawania przez Szefa KAS zarządzeń określających roczne kierunki działania i rozwoju KAS.

Z treści komentowanego przepisu wynika, że raporty z realizacji 4-letnich kierunków działania i rozwoju KAS powinien składać Ministrowi Finansów Szef KAS. Do składania rocznych raportów Szefowi KAS, na zasadach przez niego określonych, zobowiązani zostali natomiast dyrektorzy izb administracji skarbowej. Podstawowym kryterium oceny ich pracy będzie stopień realizacji określonych przez Szefa KAS kierunków działania i rozwoju w poszczególnych izbach administracji skarbowej. Odpowiedzialność w tym zakresie będzie spoczywała na dyrektorze izby jako kierowniku jednostki organizacyjnej KAS obejmującej podległe urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe (por. art. 7 ust. 4 w zw. z art. 37).

4. Zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z 25.07.2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz.Urz. MRiF poz. 144) zostały określone 4-letnie kierunki działania i rozwoju KAS. Stanowią one załącznik do tego zarządzenia. Można je określić jako dokument wskazujący priorytetowe sfery działalności KAS. W dokumencie tym wskazano sześć kierunków rozwoju KAS w okresie 2017–2020, wyznaczając w ramach każdego z nich określone cele do osiągnięcia. Są one następujące:

I. Wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych – w ramach tego kierunku przewidywanym celem do osiągnięcia jest podniesienie jakości świadczonych usług i obsługi klienta. Efektem zamierzonym ma być również skrócenie czasu na wypełnianie obowiązków podatkowych przez podatników i przedsiębiorców w zakresie podatku CIT oraz VAT. Działania KAS mają być ukierunkowane na wspieranie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych i celnych przez zapewnienie jednolitej i pełnej informacji za pomocą

- dostępnych kanałów komunikacyjnych oraz poprawę świadomości podatkowej za pomocą kampanii informacyjnych i programów edukacyjnych.
- II. Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne – w ramach tego kierunku zamierzonym celem jest wzrost skuteczności i efektywności poboru tych należności, przez poprawę skuteczności ich egzekwowania oraz uszczelnienie systemu podatkowego. Działania KAS mają być ukierunkowane na zwalczanie przestępstw i nadużyć finansowych, ograniczenie luki w VAT, PIT, CIT oraz podatku akcyzowym, zwiększenie skuteczności egzekucji należności do poziomu 33% objętych tytułami wykonawczymi, centralizację analizy i typowania podmiotów do kontroli, jak też utworzenie rejestru należności publicznoprawnych.
- III. Bezpieczeństwo finansowe RP i ochrona obszaru celnego UE – w ramach tego kierunku podstawowym celem jest osiągnięcie znaczącej poprawy skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej.
- IV. System zarządzania przez cele – w ramach tego kierunku podstawowym zamierzonym celem jest poprawa sprawności działania KAS przy zapewnieniu optymalizacji kosztów jej funkcjonowania. Redukcji kosztów poboru podatku ma sprzyjać m.in. wdrożenie zintegrowanego systemu zarządzania w jednostkach organizacyjnych KAS.
- V. Zarządzanie zasobami ludzkimi – w ramach tego kierunku zamierzonym celem jest zwiększenie skuteczności i efektywności wykonywania zadań przez pracowników i funkcjonariuszy KAS. Mają temu sprzyjać opracowanie i wdrożenie do 2020 r. jednolitego systemu zarządzania kadrami, motywacyjny system wynagradzania, oparty na ocenie skuteczności i efektywności realizacji zadań, a także profesjonalizm i promowanie postaw etycznych wśród pracowników i funkcjonariuszy.
- VI. Nowoczesne technologie informacyjne – w ramach tego kierunku kluczowym celem do osiągnięcia jest rozwój technologii informacyjnych wspierających realizację zadań KAS. Jako szczególnie istotny dla rozwoju KAS wskazuje się rozwój narzędzi informatycznych wykorzystywanych do świadczenia e-usług przez administrację skarbową (w tym wdrożenie nowych usług elektronicznych dotyczących cła i poboru podatków), jak również do szybkiego przepływu informacji w celu jej wymiany z innymi administracjami i Komisją Europejską, a także skuteczniejszej walki z szarą strefą w obszarze gospodarki. Szczególnie istotną potrzebą wydaje się integracja rozproszonych baz danych i ich bieżący rozwój, w tym także narzędzi analitycznych.

W powyższym dokumencie wskazano Szefa KAS jako podmiot odpowiedzialny za nadzór i monitorowanie realizacji Kierunków Działania i Rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020. Do jego obowiązków należy niezwłoczne przekazywanie Ministrowi Rozwoju i Finansów informacji o ryzykach nietermino-

wej realizacji tych kierunków oraz podejmowanych działaniach zaradczych, a także przedstawianie do 15 marca każdego roku raportu ze stanu realizacji celów i działań określonych w tym dokumencie. Przewiduje się również jego ewaluację, której wyniki będą stanowiły podstawę do wprowadzenia ewentualnych korekt.

Art. 8. [Organy opiniodawczo-doradcze]

1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze zarządzenia, tworzyć organy opiniodawczo-doradcze w sprawach należących do zadań KAS.

2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, tworząc organy opiniodawczo-doradcze, określa ich nazwę, skład, zakres działania, długość kadencji, na jaką zostały powołane, oraz tryb postępowania tych organów.

1. Rozwiązanie przyjęte w art. 8 daje możliwość tworzenia organów opiniodawczo-doradczych w sprawach należących do zadań KAS (odnośnie do zadań KAS – zob. komentarz do art. 2). Jest to jednocześnie fakultatywna kompetencja Szefa KAS, która może być zrealizowana (w zależności od potrzeb) wyłącznie w formie wydania zarządzenia. Użycie liczby mnogiej oznacza, że może istnieć kilka organów opiniodawczo-doradczych, z uwagi na liczne zadania realizowane przez KAS, w praktyce jednak ich mnożenie nie wydaje się zasadne.
2. Przyjęte rozwiązanie funkcjonowało na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o Służbie Celnej (art. 16 ustawy o SC). Możliwość tworzenia organów opiniodawczo-doradczych w sprawach należących do zadań Służby Celnej była w praktyce realizowana przez powoływanie przez Ministra Finansów w drodze zarządzenia Rady Konsultacyjnej Służby Celnej. Przysługujące Ministrowi Finansów w poprzednim stanie prawnym kompetencje w zakresie tworzenia organów opiniodawczo-doradczych zostały od 1.03.2017 r. przejęte przez Szefa KAS.
3. W ust. 2 komentowanego przepisu zostały wskazane niezbędne elementy, jakie powinno zawierać zarządzenie w przypadku skorzystania przez Szefa KAS z kompetencji do utworzenia organu opiniodawczo-doradczego. W zarządzeniu tym należy określić:
 - 1) nazwę organu opiniodawczo-doradczego;
 - 2) jego skład;
 - 3) zakres działania (który powinien mieścić się w zakresie zadań KAS);
 - 4) długość kadencji, na jaką organ został powołany;
 - 5) tryb postępowania organu.

W praktyce ostatni z wymogów zarządzenia może budzić największe wątpliwości, tym bardziej że komentowany przepis nie daje podstawy do przyjęcia regulaminu funkcjonowania organu opiniodawczo-doradczego. W związku z tym zasadne jest, by w ra-

mach zarządzenia, w odniesieniu do trybu postępowania organu, Szef KAS określił również uprawnienia przewodniczącego organu, tryb prowadzenia obrad (np. posiedzenia, tryb obiegowy), ich częstotliwość, formę działania (np. uchwała), sposób głosowania, sposób publikacji uchwał.

Art. 9. [Upoważnienia w zakresie dysponowania częścią budżetu państwa]

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych upoważnia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do dysponowania w imieniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych częścią budżetu państwa wyodrębnioną w celu finansowania działalności KAS.

2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może upoważnić do wykonywania określonych czynności z zakresu dysponowania wyodrębnioną częścią budżetu, o której mowa w ust. 1, osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS lub funkcjonariuszy.

1. Minister Finansów zgodnie z § 1 ust. 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 30.09.2016 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Rozwoju i Finansów (Dz.U. poz. 1595) jest dysponentem części 19, 20 i 34 budżetu państwa. Wyodrębniona część budżetu państwa w celu finansowania działalności KAS pozostaje w dyspozycji Ministra Finansów, jednak komentowany przepis wprost wskazuje, że środkami tymi faktycznie administruje w imieniu tego ministra Szef KAS na podstawie udzielonego przez niego upoważnienia. Przyjęte rozwiązanie ma związek zarówno z formalną podległością Szefa KAS Ministrowi Finansów (art. 13 ustawy o KAS), jak i zadaniami dotyczącymi realizacji budżetu państwa (w tym także wydatków) w zakresie ustalonym dla KAS (art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS). Szef KAS nie jest więc *ex lege* dysponentem środków budżetowych wyodrębnionych w celu finansowania działalności KAS. Do tego powinno go bowiem legitymować osobne, pisemne upoważnienie wydane przez Ministra Finansów.
2. Na podstawie art. 9 ust. 2 Szef KAS uzyskał uprawnienie do upoważniania osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS lub funkcjonariuszy. W zakresie udzielonych upoważnień osoby te mogą realizować określone czynności, dysponując wyodrębnioną częścią budżetu w celu finansowania działalności KAS. Możliwość udzielania przez Szefa KAS dalszych upoważnień osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS lub funkcjonariuszom (choć nie wynika to wprost z ust. 2) powinna stanowić element upoważnienia udzielonego przez Ministra Finansów.

Odnosnie do jednostek organizacyjnych KAS zob. art. 36. Komentowany przepis jest również powiązany z art. 37, który statuuje zespolecie organizacyjno-finansowe na poziomie izb administracji skarbowej, które wraz podległymi urzędami skarbowymi

oraz urzędami celno-skarbowymi stanowią poszczególne jednostki organizacyjne zarządzane przez dyrektorów izb administracji skarbowej. Dyrektorzy ci są więc naturalnymi „odbiorcami” upoważnień udzielonych przez Szefa KAS, niezależnie od tego, czy są osobami zatrudnionymi, czy funkcjonariuszami.

Art. 10. [Działalność duszpasterska w KAS]

Działalność duszpasterska w KAS jest prowadzona na podstawie porozumienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z przedstawicielami kościoła lub związku wyznaniowego.

1. Komentowany przepis stanowi podstawę prawną oraz legitymuje Szefa KAS do zawarcia porozumienia z przedstawicielami kościoła lub związku wyznaniowego. Przedmiotem tego porozumienia jest określenie zasad prowadzenia w KAS działalności duszpasterskiej.
2. Porozumienie jest formą współdziałania, które z istoty zakłada dobrowolność uczestników oraz równouprawnienie stron w kształtowaniu jego treści. Oznacza to, że z inicjatywą zawarcia przedmiotowego porozumienia może co do zasady wystąpić każdy z podmiotów współdziałających. Jednocześnie należy mieć na względzie regulacje zawarte w ustawie zasadniczej, w szczególności art. 25 Konstytucji RP, określający stosunki między państwem a kościołami i innymi związkami wyznaniowymi oraz ich równouprawnienie.
3. Użyty w art. 10 ustawy o KAS zwrot „kościoła lub związku wyznaniowego” jest nieprecyzyjny i odbiega od nomenklatury przyjętej w Konstytucji (art. 25 ust. 1 i 3 Konstytucji RP) oraz w ustawie z 17.05.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz.U. z 2017 r. poz. 1153). Przepisy komentowanej ustawy w zakresie rozumienia powyższego określenia nie zawierają odesłania do przepisów szczególnych, mimo że art. 2 pkt 1 ustawy o gwarancjach wolności sumienia i wyznania zawiera wyjaśnienie terminu „kościół i inne związki wyznaniowe”. *Ratio legis* komentowanego przepisu jest niejasne, a z uzasadnienia projektu ustawy o KAS wynika jedynie, że wzorowano się na rozwiązaniu przewidzianym w dotychczas obowiązującej ustawie o Służbie Celnej. Komentowany przepis nie jest jednak wiernym odzwierciedleniem art. 13 ustawy o SC, chociażby w zakresie rezygnacji (i słusznie) z publikowania komunikatów o podpisaniu porozumienia. Wydaje się, że dla zachowania spójności systemowej przepisów należałoby poprawić art. 10 ustawy o KAS.

DZIAŁ II

Organy Krajowej Administracji Skarbowej

Art. 11. [Organy KAS. Właściwość rzeczowa i miejscowa]

1. Organami KAS są:

- 1) minister właściwy do spraw finansów publicznych;
- 2) Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 3) dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej;
- 4) dyrektor izby administracji skarbowej;
- 5) naczelnik urzędu skarbowego;
- 6) naczelnik urzędu celno-skarbowego.

2. Niektóre zadania organów KAS mogą być wykonywane przez inne organy KAS.

3. Zadania, o których mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 i 2, w zakresie poboru 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, a także w zakresie poboru należności celnych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów, mogą być wykonywane przy użyciu wspólnego rachunku bankowego, w odniesieniu do określonego rodzaju należności.

4. W odniesieniu do niektórych kategorii podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w szczególności wykonujących określony rodzaj działalności gospodarczej lub osiągających określoną wysokość przychodu netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, zadania mogą być wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo.

5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw administracji publicznej, określi, w drodze rozporządzenia, terytorialny zasięg działania oraz siedziby dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych,

a także siedzibę dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, uwzględniając potrzebę właściwej organizacji wykonywania zadań.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:

- 1) kategorie podatników i płatników, o których mowa w ust. 4,
- 2) warunki zaliczania podatników i płatników, o których mowa w ust. 4, do odpowiedniej kategorii,
- 3) naczelników urzędów skarbowych właściwych dla podatników i płatników, o których mowa w ust. 4, terytorialny zasięg ich działania i siedzibę,
- 4) tryb zawiadamiania o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego – mając na względzie gospodarcze lub społeczne potrzeby podatników i płatników obsługiwanych przez KAS.

7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wyznaczyć, w drodze rozporządzenia, organ KAS do wykonywania niektórych zadań KAS oraz określić terytorialny zasięg jego działania, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań KAS.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wyznaczyć, w drodze rozporządzenia, naczelnika urzędu skarbowego do dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku, o którym mowa w ust. 3, oraz określić rodzaj należności pieniężnych, które będą obsługiwane przy użyciu tego rachunku, mając na względzie przygotowanie techniczne i organizacyjne urzędu obsługującego tego naczelnika.

Spis treści

1. Uwagi ogólne	113
2. Organy KAS oraz właściwość miejscowa tych organów	115
3. Właściwość miejscowa	117
3.1. Niektóre zadania organów KAS wykonywane przez inne organy KAS – wyjątek od ustalania właściwości miejscowej	117
3.2. Określenie właściwości miejscowej organu KAS w odniesieniu do zadań wykonywanych przy użyciu wspólnego rachunku bankowego	118
3.3. Naczelnicy wyspecjalizowanych urzędów skarbowych – właściwość miejscowa	119
3.4. Terytorialny zasięg działania organów KAS – właściwość miejscowa	122

1. Uwagi ogólne

1. W dziale II została uregulowana problematyka organów KAS. Wskazano przede wszystkim organy tworzące KAS, tryb powoływania i odwoływania organów KAS

i ich zastępców, a także wymogi, które powinny spełniać osoby pełniące funkcje w organach KAS. Określono również system wzajemnych powiązań i zależności stanowiący element organizacji KAS jako wyodrębnionej części administracji publicznej.

W przepisach zgrupowanych w ramach działu II ustawy dokonano także rozdziału zadań pomiędzy poszczególne organy KAS oraz określono terytorialny zasięg ich działania – bezpośrednio w ustawie bądź poprzez delegacje ustawowe do wydania przez Ministra Finansów stosownych aktów wykonawczych. Wskazano również jednostki organizacyjne, przy pomocy których organy KAS realizują powierzone im zadania. Regulacje te są niezwykle istotne, umożliwiają bowiem ustalenie właściwości rzeczowej i miejscowej organów KAS jako organów administracji publicznej, a tym samym realizację ich kompetencji procesowych, w szczególności w ramach prowadzonych kontroli oraz w toku postępowania podatkowego.

2. Rozdział zadań między organy KAS, wskazanych w sposób ogólny w art. 2, został na nowo dokonany przez ustawodawcę. Jest to oczywistą konsekwencją uchylecia aktów normatywnych regulujących organizację i funkcjonowanie dotychczasowych pionów skarbowości podporządkowanych Ministrowi Finansów (art. 159 p.w.u.KAS), a także zniesienia dotychczasowych organów: Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i naczelników urzędów celnych, przy faktycznym pozostawieniu jedynie w niezmienionej liczbie naczelników urzędów skarbowych (art. 160 p.w.u.KAS). Konieczność nowego określenia zadań organów funkcjonujących w ramach skonsolidowanej KAS wynikała także z faktycznej likwidacji kontroli skarbowej oraz przekazania części jej dotychczasowych zadań i funkcji do realizacji przez działającą w ramach KAS nowo powołaną Służbę Celno-Skarbową.

Przyjęte rozwiązania w tym zakresie mogą budzić wątpliwości nie tylko z uwagi na nieprzeprowadzenie pogłębionej weryfikacji dotychczas realizowanych zadań i w większości powielenie ich w aktualnie obowiązujących przepisach (zob. komentarz do art. 2)¹. Należy zauważyć, że przypisanie zadań poszczególnym organom KAS nadal nie ma charakteru wyczerpującego z uwagi na regulacje odsyłające do innych bliżej nieokreślonych zadań, o których mowa w odrębnych przepisach (art. 14 ust. 1 pkt 21, art. 22 ust. 1 pkt 6, art. 25 ust. 1 pkt 11, art. 28 ust. 1 pkt 13, art. 33 ust. 1 pkt 16 ustawy o KAS). Nieprzypadkowo przepisami art. 3–155 p.w.u.KAS dokonano zmian w ponad 150 ustawach, nie tylko w zakresie nazewnictwa dotychczasowych organów, ale również ich zadań. Druga kwestia wymagająca podniesienia to przypisanie organom KAS niektórych zadań szczegółowych, które nie mają odzwierciedlenia w zadaniach ogólnych KAS

¹ Podobnie J. Kulicki, *Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danych publicznych w Polsce*, „Analizy i Studia CASP” 2016/2, s. 31.