

# USTAWA O KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

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

---



# USTAWA O KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

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 lutego 2024 r.

Recenzent  
Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący  
Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne  
JustLuk

Projekt okładek serii  
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne artykuły komentarza napisali:

Rafał Bucholski – art. 41–53, 94k–94x, 223–252

Michał Ciecierski – art. 144–148, 188–189b, 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. 35a–35f, 94a–94j, 94y–94zd, 190–222

Tomasz Nowak – art. 55, 60, 64a–71, 74, 75, 77, 78, 88–91a, 136, 141–143g, 278b–278f

Krzysztof Teszner – preambuła, art. 1–35, 36–40, 278, 278a

Iwona Wołczak-Ciecierska – art. 149–187

prawolubni

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

Szanujemy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2024

ISBN 978-83-8358-283-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. +48 728 313 462  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

|                                                                                                                                            |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Wykaz skrótów .....                                                                                                                        | 43 |
| Wprowadzenie .....                                                                                                                         | 51 |
| <b>Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej</b><br><b>(tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)</b> ..... | 55 |
| [Preambuła] .....                                                                                                                          | 57 |
| 1. Znaczenie preambuły .....                                                                                                               | 57 |
| 2. Preambuła ustawy o KAS .....                                                                                                            | 59 |
| <b>Dział I. Przepisy ogólne</b> .....                                                                                                      | 63 |
| Art. 1. [Zakres regulacji ustawowej. Cel utworzenia KAS] .....                                                                             | 63 |
| 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                                      | 63 |
| 2. Zakres przedmiotowy ustawy o KAS .....                                                                                                  | 64 |
| 3. Normatywna definicja KAS .....                                                                                                          | 66 |
| 4. Zasadność powrotu do terminologii „administracja<br>skarbową” .....                                                                     | 69 |
| 5. Służba Celno-Skarbowa .....                                                                                                             | 72 |
| 6. Osoby zatrudnione w KAS .....                                                                                                           | 72 |
| Art. 2. [Zadania KAS] .....                                                                                                                | 73 |
| 1. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS .....                                                                                               | 77 |
| 2. Charakterystyka poszczególnych zadań KAS .....                                                                                          | 79 |
| 2.1. Realizacja dochodów z podatków i innych<br>należności budżetowych .....                                                               | 79 |
| 2.2. Realizacja dochodów z należności celnych .....                                                                                        | 81 |
| 2.3. Realizacja polityki celnej w związku z członkostwem<br>w Unii Europejskiej .....                                                      | 81 |
| 2.4. Obejmowanie towarów procedurami celnymi<br>oraz regulowanie sytuacji towarów .....                                                    | 82 |
| 2.5. Obsługa i wsparcie podatnika i płatnika<br>oraz przedsiębiorcy w wykonywaniu<br>ich obowiązków .....                                  | 82 |
| 2.6. Zadania KAS związane z egzekucją administracyjną ...                                                                                  | 83 |

|                                                                                                                                                                                                 |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 2.7. Działalność informacyjna i edukacyjna KAS . . . . .                                                                                                                                        | 84  |
| 2.8. Audyt, czynności audytowe i urzędowe sprawdzenie . . .                                                                                                                                     | 85  |
| 2.9. Kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS . . . . .                                                                                                                                     | 86  |
| 2.10. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza<br>oraz analiza ryzyka . . . . .                                                                                                        | 86  |
| 2.11. Badanie przestrzegania przez rezydentów<br>i nierezydentów ograniczeń i obowiązków<br>określonych w przepisach Prawa dewizowego . . . . .                                                 | 87  |
| 2.12. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności<br>banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-<br>-kredytowych do wyłudzeń skarbowych . . . . .                                            | 90  |
| 2.13. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie<br>przestępstw i wykroczeń skarbowych . . . . .                                                                                                    | 95  |
| 2.14. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie<br>przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem<br>przepisów dotyczących towarów, którymi obrót<br>podlega zakazom lub ograniczeniom . . . . . | 96  |
| 2.15. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie niektórych<br>przestępstw określonych w Kodeksie karnym<br>ujawnionych przez KAS . . . . .                                                         | 97  |
| 2.16. Rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie niektórych<br>przestępstw popełnionych przez pracowników<br>i funkcjonariuszy KAS . . . . .                                                        | 99  |
| 2.17. Ujawnianie i odzyskiwanie przez KAS mienia<br>zagrożonego przepadkiem . . . . .                                                                                                           | 100 |
| 2.18. Wykonywanie zadań wynikających z ustawy<br>o SENT . . . . .                                                                                                                               | 101 |
| 2.19. Wykonywanie zadań dotyczących informacji<br>o schematach podatkowych . . . . .                                                                                                            | 103 |
| 2.20. Zadania związane z poborem opłaty elektronicznej<br>oraz wdrażaniem elektronicznego systemu poboru<br>opłat . . . . .                                                                     | 104 |
| 2.21. Zadania dotyczące statystyki obrotu towarowego<br>(INTRASTAT, EXTRASTAT) . . . . .                                                                                                        | 106 |
| 2.22. Wykonywanie zadań związanych z sytuacją<br>polityczną na Białorusi i Ukrainie . . . . .                                                                                                   | 107 |
| 2.23. Zadania KAS wynikające z zakazów i ograniczeń<br>w obrocie towarowym z zagranicą ustanowionych<br>ze względu na ochronę szczególnych dóbr . . . . .                                       | 108 |
| 2.24. Współdziałanie w realizacji wspólnej polityki rolnej . . .                                                                                                                                | 109 |
| 2.25. Współpraca z organami innych państw<br>oraz organizacjami międzynarodowymi . . . . .                                                                                                      | 109 |
| 2.26. Współdziałanie, o którym mowa w dziale IIB<br>Ordynacji podatkowej . . . . .                                                                                                              | 110 |
| 2.27. Wykonywanie innych zadań . . . . .                                                                                                                                                        | 112 |

|                                                                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. Zadania wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy . . . .                                                                                  | 112 |
| 4. Zadania KAS wykonywane przez funkcjonariuszy innych<br>służb . . . . .                                                                      | 117 |
| 5. Prowadzenie postępowań przygotowawczych<br>w kontekście zadań KAS . . . . .                                                                 | 118 |
| Art. 3. [Legitymacje służbowe] . . . . .                                                                                                       | 119 |
| 1. Potrzeba regulacji i jej zakres . . . . .                                                                                                   | 120 |
| 2. Ważność dotychczasowych legitymacji służbowych . . . . .                                                                                    | 122 |
| Art. 4. [Nazwa, znak graficzny, sztandar KAS] . . . . .                                                                                        | 123 |
| Art. 5. [Dzień Krajowej Administracji Skarbowej] . . . . .                                                                                     | 126 |
| Art. 6. [Odznaka honorowa „Zasłużony dla Krajowej Administracji<br>Skarbowej”] . . . . .                                                       | 126 |
| Art. 7. [Kierunki działania i rozwoju KAS] . . . . .                                                                                           | 129 |
| Art. 8. [Organy opiniotwórczo-doradcze] . . . . .                                                                                              | 132 |
| Art. 9. [Upoważnienia w zakresie dysponowania częścią budżetu<br>państwa] . . . . .                                                            | 133 |
| Art. 10. [Działalność duszpasterska w KAS] . . . . .                                                                                           | 134 |
| Art. 10a. [Wyłączenie obowiązku doręczania korespondencji w formie<br>elektronicznej] . . . . .                                                | 135 |
| <b>Dział II. Organy Krajowej Administracji Skarbowej</b> . . . . .                                                                             | 138 |
| Art. 11. [Organy KAS. Właściwość rzeczowa i miejscowa] . . . . .                                                                               | 138 |
| 1. Uwagi ogólne . . . . .                                                                                                                      | 139 |
| 2. Organy KAS – katalog organów i ich właściwość<br>rzeczowa . . . . .                                                                         | 141 |
| 3. Właściwość miejscowa . . . . .                                                                                                              | 143 |
| 3.1. Niektóre zadania organów KAS wykonywane<br>przez inne organy KAS – wyjątek od ustalania<br>właściwości miejscowej . . . . .               | 143 |
| 3.2. Określenie właściwości miejscowej organu KAS<br>w odniesieniu do zadań wykonywanych przy użyciu<br>wspólnego rachunku bankowego . . . . . | 145 |
| 3.3. Naczelnicy wyspecjalizowanych urzędów<br>skarbowych – właściwość miejscowa . . . . .                                                      | 146 |
| 3.4. Terytorialny zasięg działania organów KAS –<br>właściwość miejscowa . . . . .                                                             | 150 |
| 3.5. Odstępstwo od zasad ustalania właściwości<br>miejscowej dla niektórych zadań KAS . . . . .                                                | 151 |
| Art. 11a. [Upoważnienie do wykonywania zadań w imieniu<br>organu KAS] . . . . .                                                                | 152 |
| 1. Uwagi ogólne . . . . .                                                                                                                      | 153 |
| 2. Zakres regulacji . . . . .                                                                                                                  | 153 |
| Art. 11b. [Upoważnienie do wykonywania zadań Szefa KAS przez inny<br>organ KAS] . . . . .                                                      | 154 |
| Art. 12. [Funkcje koordynująco-wspierające Ministra Finansów] . . . . .                                                                        | 158 |

|           |                                                                                                                                    |     |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 12a. | [Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza Ministra Finansów] .....                                                        | 159 |
| Art. 12b. | [Udostępnianie danych Ministrowi Finansów] .....                                                                                   | 160 |
| Art. 12c. | [Koordynacja i nadzór Ministra Finansów nad KAS] .....                                                                             | 161 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                              | 161 |
|           | 2. Katalog uprawnień Ministra Finansów .....                                                                                       | 162 |
|           | 3. Sprawozdanie z działalności KAS .....                                                                                           | 162 |
| Art. 12d. | [Zakres nadzoru Ministra Finansów nad realizacją zadań KAS] .....                                                                  | 163 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                              | 164 |
|           | 2. Zakres nadzoru i uprawnienia Ministra Finansów .....                                                                            | 164 |
| Art. 12e. | [Minister Finansów jako współadministrator danych] .....                                                                           | 165 |
| Art. 12f. | [Funkcje Ministra Finansów w obszarze zadań i usług informatycznych w KAS] .....                                                   | 166 |
| Art. 13.  | [Powołanie i podległość Szefa KAS] .....                                                                                           | 166 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                              | 167 |
|           | 2. Powołanie Szefa KAS i jego podległość służbowa .....                                                                            | 167 |
| Art. 14.  | [Zadania Szefa KAS] .....                                                                                                          | 167 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                              | 172 |
|           | 2. Przegląd poszczególnych zadań Szefa KAS .....                                                                                   | 172 |
| Art. 15.  | [Prowadzenie listy naczelników urzędów skarbowych i ich zastępców jako zadanie Szefa KAS] .....                                    | 184 |
| Art. 15a. | [Informowanie podatnika o ryzyku występowania kontrahenta będącego tzw. znikającym podatnikiem] .....                              | 186 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                              | 186 |
|           | 2. Tryb i zakres informacji przekazywanej podatnikowi .....                                                                        | 187 |
|           | 3. Pojęcie znikającego podatnika .....                                                                                             | 187 |
|           | 4. Kontrola podatkowa jako konsekwencja otrzymanej informacji .....                                                                | 188 |
| Art. 16.  | [Uprawnienia Szefa KAS w zakresie kontroli transakcji finansowanych z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji] .....           | 189 |
| Art. 16a. | [Zasady przeprowadzania kontroli transakcji finansowanych z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji] .....                     | 190 |
| Art. 16b. | [Odpowiednie stosowanie innych przepisów do kontroli transakcji finansowanych z Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji] ..... | 192 |
| Art. 17.  | [Właściwość miejscowa Szefa KAS] .....                                                                                             | 193 |
| Art. 18.  | [Osoby i organy wspomagające Szefa KAS w realizacji zadań] .....                                                                   | 194 |
| Art. 19.  | [Powołanie zastępców Szefa KAS] .....                                                                                              | 194 |
| Art. 20.  | [Zasady zastępowania Szefa KAS] .....                                                                                              | 195 |
| Art. 21.  | [Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej] .....                                                                                     | 195 |
| Art. 22.  | [Zadania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej] .....                                                                            | 198 |

|           |                                                                                                                                                                                     |     |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 23.  | [Zastępca dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej] .....                                                                                                                            | 203 |
| Art. 24.  | [Dyrektor izby administracji skarbowej] .....                                                                                                                                       | 204 |
| Art. 25.  | [Zadania dyrektora izby administracji skarbowej] .....                                                                                                                              | 206 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                                                                               | 207 |
|           | 2. Przegląd poszczególnych zadań dyrektora izby<br>administracji skarbowej .....                                                                                                    | 208 |
| Art. 26.  | [Zastępca dyrektora izby administracji skarbowej] .....                                                                                                                             | 213 |
| Art. 27.  | [Naczelnik urzędu skarbowego] .....                                                                                                                                                 | 214 |
| Art. 28.  | [Zadania naczelnika urzędu skarbowego] .....                                                                                                                                        | 215 |
| Art. 28a. | [Organ właściwy do prowadzenia postępowania<br>mandatowego] .....                                                                                                                   | 225 |
| Art. 29.  | [Obsługa i wsparcie podatnika oraz płatnika w centrum<br>obsługi] .....                                                                                                             | 226 |
| Art. 30.  | [Porozumienie w sprawie powierzenia prowadzenia spraw innej<br>jednostce] .....                                                                                                     | 228 |
| Art. 31.  | [Zastępca naczelnika urzędu skarbowego] .....                                                                                                                                       | 233 |
| Art. 32.  | [Naczelnik urzędu celno-skarbowego] .....                                                                                                                                           | 235 |
| Art. 33.  | [Zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego] .....                                                                                                                                  | 236 |
|           | 1. Uwagi ogólne .....                                                                                                                                                               | 238 |
|           | 2. Przegląd poszczególnych zadań naczelnika urzędu celno-<br>-skarbowego .....                                                                                                      | 238 |
| Art. 33a. | [Właściwość organów KAS w zakresie prowadzenia postępowań<br>przygotowawczych, mandatowych, czynności wyjaśniających<br>w związku z ujawnionymi przestępstwami i wykroczeniami] ... | 252 |
| Art. 34.  | [Zastępca naczelnika urzędu celno-skarbowego] .....                                                                                                                                 | 253 |
| Art. 34a. | [Upoważnienie do przetwarzania danych osobowych] .....                                                                                                                              | 254 |
| Art. 35.  | [Systemy teleinformatyczne wykorzystywane przez organy KAS.<br>Znaczenie Centralnego Rejestru Danych Podatkowych] .....                                                             | 255 |
|           | 1. Systemy teleinformatyczne służące wykonywaniu zadań KAS                                                                                                                          | 256 |
|           | 2. Centralny Rejestr Danych Podatkowych – pojęcie,<br>zawartość, gromadzenie i przetwarzanie danych .....                                                                           | 257 |
| Art. 35a. | [Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych<br>(PUESC)] .....                                                                                                                 | 259 |
|           | 1. Geneza i zakres przepisu .....                                                                                                                                                   | 260 |
|           | 2. PUESC .....                                                                                                                                                                      | 261 |
| Art. 35b. | [e-Urząd Skarbowy] .....                                                                                                                                                            | 263 |
|           | 1. Zakres przepisu .....                                                                                                                                                            | 264 |
|           | 2. e-Urząd Skarbowy .....                                                                                                                                                           | 265 |
|           | 3. Akty wykonawcze .....                                                                                                                                                            | 267 |
| Art. 35c. | [Pisma generowane automatycznie w e-Urzędzie<br>Skarbowym] .....                                                                                                                    | 268 |
| Art. 35d. | [Składanie pism w e-Urzędzie Skarbowym przez użytkownika<br>konta] .....                                                                                                            | 269 |
|           | 1. Składanie pism w e-Urzędzie Skarbowym .....                                                                                                                                      | 270 |
|           | 2. Akty wykonawcze .....                                                                                                                                                            | 271 |

|                    |                                                                                                         |     |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 35e.          | [Zgoda użytkownika na doręczanie pism na konto w e-Urzędzie Skarbowym]                                  | 273 |
| Art. 35f.          | [Udostępnianie usług przy użyciu aplikacji mObywatel]                                                   | 277 |
| 1.                 | Geneza i zakres przepisu                                                                                | 277 |
| 2.                 | Sposób udostępniania usług przy użyciu aplikacji mObywatel                                              | 277 |
| <b>Dział III.</b>  | <b>Jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej</b>                                         | 279 |
| <b>Rozdział 1.</b> | <b>Przepisy ogólne</b>                                                                                  | 279 |
| Art. 36.           | [Wyliczenie jednostek organizacyjnych KAS. Delegatury jednostek]                                        | 279 |
| 1.                 | Uwagi ogólne                                                                                            | 279 |
| 2.                 | Jednostki organizacyjne KAS i ich delegatury                                                            | 281 |
| Art. 37.           | [Jednostka organizacyjna w sprawach organizacyjno-finansowych]                                          | 285 |
| 1.                 | Uwagi ogólne                                                                                            | 285 |
| 2.                 | Znaczenie art. 37 ustawy o KAS                                                                          | 286 |
| Art. 38.           | [Podległość jednostek organizacyjnych KAS]                                                              | 287 |
| Art. 39.           | [Organizacja i statuty jednostek organizacyjnych KAS]                                                   | 288 |
| Art. 40.           | [Laboratoria]                                                                                           | 289 |
| <b>Rozdział 2.</b> | <b>Krajowa Szkoła Skarbowości</b>                                                                       | 290 |
| Art. 41.           | [Zadania Krajowej Szkoły Skarbowości. Współpraca z innymi podmiotami]                                   | 290 |
| Art. 42.           | [Dyrektor i zastępca dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości]                                             | 293 |
| <b>Rozdział 3.</b> | <b>(uchylony)</b>                                                                                       | 294 |
| Art. 43–44.        | (uchylone)                                                                                              | 294 |
| <b>Dział IV.</b>   | <b>Pomoc i informacje</b>                                                                               | 295 |
| Art. 45.           | [Obowiązek udostępnienia dokumentów i informacji]                                                       | 295 |
| Art. 46.           | [Współdziałania z organami i jednostkami; udzielanie pomocy technicznej; udostępnianie informacji]      | 304 |
| Art. 46a.          | [Współpraca z ministrem właściwym do spraw zdrowia]                                                     | 310 |
| Art. 47.           | [Dane osobowe zbierane, wykorzystywane i przetwarzane przez KAS]                                        | 310 |
| Art. 47a.          | [Wymiana informacji z organami ścigania państw członkowskich UE]                                        | 314 |
| Art. 47b.          | [Cele przetwarzania danych osobowych przez organy KAS]                                                  | 315 |
| Art. 47c.          | [Zautomatyzowane przetwarzanie danych i zautomatyzowane podejmowanie decyzji]                           | 316 |
| Art. 47d.          | [Sposób wykonania przez organy KAS obowiązku informacyjnego dotyczącego przetwarzania danych osobowych] | 317 |

|            |                                                                                                                                                                                                                                                                                     |     |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 47e.  | [Zabezpieczenie danych osobowych przetwarzanych w celu wykonywania zadań ustawowych] . . . . .                                                                                                                                                                                      | 318 |
| Art. 48.   | [Udzielanie informacji przez banki i inne instytucje kredytowe i finansowe] . . . . .                                                                                                                                                                                               | 319 |
| Art. 48a.  | [Przekazywanie przez banki informacji dotyczących obrotów i stanów rachunków bankowych] . . . . .                                                                                                                                                                                   | 324 |
| Art. 49.   | [Przekazywanie informacji w związku z kontrolą celno-skarbową] . . . . .                                                                                                                                                                                                            | 326 |
| Art. 49a.  | [Przekazywanie informacji o rachunkach bankowych] . . . . .                                                                                                                                                                                                                         | 328 |
| Art. 49aa. | [Obowiązek przekazywania informacji o płatnościach bezgotówkowych na żądanie organów KAS] . . . . .                                                                                                                                                                                 | 330 |
| Art. 49ab. | [Okres przechowywania danych zawartych w informacjach o płatnościach bezgotówkowych] . . . . .                                                                                                                                                                                      | 332 |
| Art. 49ac. | [Udostępnianie danych zawartych w informacjach o płatnościach bezgotówkowych] . . . . .                                                                                                                                                                                             | 333 |
| Art. 49b.  | [Kara pieniężna za nieprzekazanie informacji] . . . . .                                                                                                                                                                                                                             | 334 |
| Art. 50.   | [Udostępnianie danych statystycznych dotyczących obrotu towarowego: INTRASTAT i EXTRASTAT] . . . . .                                                                                                                                                                                | 334 |
| Art. 51.   | [Dostęp do informacji uzyskanych w związku z kontrolą karno-skarbową i ich przechowywanie] . . . . .                                                                                                                                                                                | 336 |
| Art. 51a.  | [Udostępnianie danych osobowych przetwarzanych w związku z poborem opłat elektronicznych oraz za przejazd autostradą] . . . . .                                                                                                                                                     | 337 |
| Art. 52.   | [Dane i informacje udostępniane Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych] . . . . .                                                                                                                                                                                                        | 340 |
| Art. 52a.  | [Przetwarzanie przez organy KAS danych osobowych w związku z zapobieganiem i zwalczaniem przestępczości] . . . . .                                                                                                                                                                  | 343 |
| Art. 52aa. | [Informowanie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych o zmianie formy opodatkowania lub kwoty rocznego przychodu lub rocznego dochodu uzyskanego przez podatnika prowadzącego małą działalność gospodarczą] . . . . .                                                                       | 345 |
| Art. 52b.  | [Wykorzystywanie danych osobowych zbieranych i przetwarzanych na podstawie RODO do celów związanych z zapobieganiem i zwalczaniem przestępczości; wykorzystywanie do innych celów danych osobowych przetwarzanych w związku z zapobieganiem i zwalczaniem przestępczości] . . . . . | 345 |
| Art. 52c.  | [Dopuszczalność przetwarzania przez organy KAS danych osobowych bez zgody i wiedzy osób, których te dane dotyczą] . . . . .                                                                                                                                                         | 346 |
| Art. 53.   | [Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej] . . . . .                                                                                                                                                                                             | 347 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Dział V. Kontrola celno-skarbowa, nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej</b> | <b>349</b> |
| <b>Rozdział 1. Kontrola celno-skarbowa</b>                                                                                                                                                                                                                     | <b>349</b> |
| Art. 54. [Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej]                                                                                                                                                                                                        | 349        |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                                                                                                | 352        |
| 2. Podstawowe różnice pomiędzy procedurą kontroli celno-skarbowej a kontrolą podatkową                                                                                                                                                                         | 353        |
| 3. Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej                                                                                                                                                                                                                | 364        |
| 4. Sposób i warunki wykonywania kontroli celno-skarbowej w odniesieniu do ustawowo sprecyzowanych środków trwałych                                                                                                                                             | 368        |
| 5. Zakres kontroli celno-skarbowej oraz sposób i warunki jej wykonywania w przedmiocie należącym do innych organów administracji                                                                                                                               | 369        |
| Art. 55. [Kontrola stała wyrobów akcyzowych i gier hazardowych]                                                                                                                                                                                                | 370        |
| Art. 56. [Wyłączenie z kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne]                                                                                                                                                                           | 374        |
| Art. 57. [Podmiot kontroli]                                                                                                                                                                                                                                    | 375        |
| Art. 58. [Uwzględnienie ryzyka w kontroli]                                                                                                                                                                                                                     | 376        |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                                                                                                | 376        |
| 2. Analiza ryzyka                                                                                                                                                                                                                                              | 376        |
| Art. 59. [Miejsce wykonywania czynności kontrolnych]                                                                                                                                                                                                           | 378        |
| 1. Uwagi wstępne                                                                                                                                                                                                                                               | 378        |
| 2. Miejsce przeprowadzania czynności kontrolnych                                                                                                                                                                                                               | 379        |
| 3. Szczególny rodzaj miejsca przeprowadzenia czynności kontrolnych                                                                                                                                                                                             | 380        |
| 4. Szczególny rodzaj miejsca wykonywania kontroli celno-skarbowej                                                                                                                                                                                              | 381        |
| Art. 60. [Kontrola towarów przywożonych z państw trzecich w portach morskich]                                                                                                                                                                                  | 382        |
| Art. 61. [Uprawnienie naczelnika urzędu celno-skarbowego do wykonywania kontroli]                                                                                                                                                                              | 384        |
| Art. 62. [Wszczęcie kontroli celno-skarbowej i upoważnienie do jej przeprowadzenia]                                                                                                                                                                            | 385        |
| 1. Uwagi wprowadzające                                                                                                                                                                                                                                         | 388        |
| 2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej                                                                                                                                                                                                    | 389        |
| 3. Wzór upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej                                                                                                                                                                                               | 395        |
| 4. Stałe upoważnienie do wykonywania kontroli celno-skarbowej                                                                                                                                                                                                  | 400        |
| 5. Prawo do korekty deklaracji w kontekście wszczęcia kontroli celno-skarbowej                                                                                                                                                                                 | 402        |

|           |                                                                                                                                                                                                                                                                             |     |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|           | 6. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej w trybie uproszczonym                                                                                                                                                                                                                 | 403 |
| Art. 63.  | [Termin zakończenia kontroli celno-skarbowej]                                                                                                                                                                                                                               | 406 |
|           | 1. Uwagi wprowadzające                                                                                                                                                                                                                                                      | 406 |
|           | 2. Termin na zakończenie kontroli                                                                                                                                                                                                                                           | 406 |
|           | 3. Dyscyplinowanie organu                                                                                                                                                                                                                                                   | 409 |
| Art. 64.  | [Uprawnienia kontrolujących]                                                                                                                                                                                                                                                | 411 |
|           | 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                                                                                                             | 413 |
|           | 2. Katalog uprawnień kontrolujących                                                                                                                                                                                                                                         | 414 |
|           | 3. Katalog uprawnień zastrzeżonych dla kontrolujących o statusie funkcjonariuszy                                                                                                                                                                                            | 424 |
|           | 4. Wydawanie osobom poleceń                                                                                                                                                                                                                                                 | 430 |
|           | 5. Bezpośredni pościg                                                                                                                                                                                                                                                       | 431 |
| Art. 64a. | [Dodatkowe uprawnienia kontrolującego w ramach kontrolowania przestrzegania przepisów dotyczących ograniczeń lub zakazów obrotu i używania określonych przedmiotów lub produktów spożywczych wprowadzanych w celu zapobiegania lub zwalczania zakażeń lub chorób zakaźnych] | 431 |
| Art. 65.  | [Nakładanie i zdejmowanie zamknięć urzędowych]                                                                                                                                                                                                                              | 432 |
|           | 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                                                                                                             | 433 |
|           | 2. Przypadki nakładania zamknięć urzędowych                                                                                                                                                                                                                                 | 434 |
|           | 3. Podmiot uprawniony do usuwania lub zniszczenia zamknięć urzędowych                                                                                                                                                                                                       | 435 |
|           | 4. Nieuprawniona ingerencja w nałożone zamknięcia urzędowe                                                                                                                                                                                                                  | 437 |
| Art. 66.  | [Delegacja ustawowa – wzory znaków stosowanych przy wykonywaniu kontroli]                                                                                                                                                                                                   | 438 |
| Art. 67.  | [Zarządzenie konwoju towarów]                                                                                                                                                                                                                                               | 439 |
|           | 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                                                                                                             | 439 |
|           | 2. Uprawnienie do zarządzenia konwoju – przypadki                                                                                                                                                                                                                           | 440 |
|           | 3. Adresat decyzji o zarządzeniu konwoju                                                                                                                                                                                                                                    | 444 |
|           | 4. Podmiot uprawniony do realizowania konwoju                                                                                                                                                                                                                               | 445 |
|           | 5. Koszty konwoju                                                                                                                                                                                                                                                           | 446 |
|           | 6. Zakończenie konwoju                                                                                                                                                                                                                                                      | 446 |
| Art. 68.  | [Zarządzenie strzeżenia towaru]                                                                                                                                                                                                                                             | 447 |
| Art. 69.  | [Zatrzymanie środków przewozowych]                                                                                                                                                                                                                                          | 450 |
| Art. 70.  | [Rewizja przesyłek pocztowych i pobieranie próbek towarów]                                                                                                                                                                                                                  | 453 |
| Art. 71.  | [Udostępnianie danych dotyczących usług pocztowych]                                                                                                                                                                                                                         | 456 |
| Art. 72.  | [Obowiązki kontrolowanego oraz innych osób]                                                                                                                                                                                                                                 | 457 |
| Art. 73.  | [Dowód z oględzin]                                                                                                                                                                                                                                                          | 460 |
| Art. 74.  | [Zapewnienie warunków i środków do sprawnego przeprowadzania kontroli]                                                                                                                                                                                                      | 463 |

|           |                                                                                                                             |     |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 75.  | [Koszty przeprowadzonych kontroli] .....                                                                                    | 468 |
| Art. 76.  | [Dowód z przesłuchania kontrolowanego lub świadka na odległość] .....                                                       | 469 |
| Art. 77.  | [Przeszukanie lokali mieszkalnych] .....                                                                                    | 471 |
| Art. 78.  | [Przeszukanie osoby] .....                                                                                                  | 474 |
| Art. 79.  | [Wystąpienie do kontrahentów kontrolowanego] .....                                                                          | 477 |
|           | 1. Kontrola krzyżowa .....                                                                                                  | 478 |
|           | 2. Zakres podmiotowy kontroli krzyżowej .....                                                                               | 478 |
|           | 3. Przedmiot kontroli krzyżowej .....                                                                                       | 480 |
| Art. 79a. | [Oszacowanie podstawy opodatkowania w toku kontroli celno-skarbowej] .....                                                  | 480 |
| Art. 79b. | [Obowiązek informowania naczelnika urzędu celno-skarbowego o każdej zmianie adresu kontrolowanego] .....                    | 482 |
| Art. 80.  | [Decyzja w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych] .....                                   | 483 |
|           | 1. Uprawnienie do dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego ..... | 483 |
|           | 2. Podstawa dokonania zabezpieczenia .....                                                                                  | 484 |
|           | 3. Elementy decyzji o zabezpieczeniu .....                                                                                  | 485 |
|           | 4. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu .....                                                                               | 486 |
|           | 5. Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu .....                                                                                 | 487 |
| Art. 81.  | [Protokół z czynności kontrolnych] .....                                                                                    | 488 |
| Art. 82.  | [Wynik kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego] .....                                | 492 |
|           | 1. Wynik kontroli .....                                                                                                     | 493 |
|           | 2. Ocena zasadności wprowadzenia do ustawy wyniku kontroli .....                                                            | 494 |
|           | 3. Elementy wyniku kontroli .....                                                                                           | 495 |
|           | 4. Brak zobowiązania do sporządzenia wyniku kontroli .....                                                                  | 497 |
|           | 5. Uprawnienie do złożenia korekty deklaracji po doręczeniu wyniku kontroli .....                                           | 497 |
|           | 6. Adnotacja .....                                                                                                          | 499 |
| Art. 82a. | [Sporządzenie wyniku kontroli w razie nieprzejęcia kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS] .....                          | 499 |
| Art. 83.  | [Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe] .....                                                   | 499 |
| Art. 84.  | [Protokół z kontroli celno-skarbowej] .....                                                                                 | 507 |
|           | 1. Zakończenie kontroli celno-skarbowej protokołem .....                                                                    | 508 |
|           | 2. Elementy protokołu .....                                                                                                 | 510 |
|           | 3. Skutki doręczenia protokołu .....                                                                                        | 511 |
|           | 4. Brak zobowiązania do sporządzenia protokołu .....                                                                        | 514 |
| Art. 85.  | [Wynik kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa dewizowego] .....                                 | 516 |
| Art. 86.  | [Akta kontroli] .....                                                                                                       | 516 |

|                                                                                            |                                                                                                                                                                 |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 87.                                                                                   | [Podjęcie zakończonej kontroli celno-skarbowej] . . . . .                                                                                                       | 518 |
| Art. 88.                                                                                   | [Kontrole jednoczesne] . . . . .                                                                                                                                | 519 |
| Art. 89.                                                                                   | [Delegacja ustawowa – kontrola celno-skarbowa] . . . . .                                                                                                        | 523 |
| Art. 89a.                                                                                  | [Delegacja ustawowa – sposób pobierania próbek] . . . . .                                                                                                       | 525 |
| Art. 90.                                                                                   | [Delegacja ustawowa – kontrola wyrobów akcyzowych] . . . . .                                                                                                    | 526 |
| Art. 91.                                                                                   | [Delegacja ustawowa – kontrola gier hazardowych] . . . . .                                                                                                      | 528 |
| Art. 91a.                                                                                  | [Delegacja ustawowa – szczegółowy sposób i tryb kontroli celno-skarbowej w zakresie produkcji automatów do gier hazardowych i obrotu tymi automatami] . . . . . | 529 |
| Art. 92.                                                                                   | [Delegacja ustawowa: kontrola prawa podatkowego w zakresie wydobywania niektórych kopalin] . . . . .                                                            | 530 |
| Art. 93.                                                                                   | [Wyłączenie zastosowania przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców w zakresie kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy] . . . . .                       | 531 |
| Art. 94.                                                                                   | [Zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej] . . . . .                                                                                                  | 532 |
| <b>Rozdział 1a. Kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne</b> . . . . . |                                                                                                                                                                 | 535 |
| Art. 94a.                                                                                  | [Objaśnienie pojęć z zakresu kontroli niektórych wyrobów akcyzowych] . . . . .                                                                                  | 535 |
|                                                                                            | 1. Uwagi ogólne . . . . .                                                                                                                                       | 536 |
|                                                                                            | 2. Zakres regulacji . . . . .                                                                                                                                   | 536 |
| Art. 94b.                                                                                  | [Cele specjalnego przeznaczenia wyrobów akcyzowych] . . . . .                                                                                                   | 537 |
| Art. 94c.                                                                                  | [Kontrola wyrobów akcyzowych specjalnego przeznaczenia] . . . . .                                                                                               | 538 |
| Art. 94d.                                                                                  | [Upoważnienie do przeprowadzania kontroli wyrobów akcyzowych specjalnego przeznaczenia] . . . . .                                                               | 539 |
| Art. 94e.                                                                                  | [Uprawnienia prowadzącego kontrolę wyrobów akcyzowych specjalnego przeznaczenia] . . . . .                                                                      | 540 |
| Art. 94f.                                                                                  | [Obowiązki kierownika kontrolowanej jednostki] . . . . .                                                                                                        | 541 |
| Art. 94g.                                                                                  | [Informacja kontrolującego o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia] . . . . .                                                                    | 543 |
| Art. 94h.                                                                                  | [Protokół kontroli] . . . . .                                                                                                                                   | 543 |
| Art. 94i.                                                                                  | [Zastrzeżenia do protokołu kontroli] . . . . .                                                                                                                  | 545 |
| Art. 94j.                                                                                  | [Projekt informacji o wynikach kontroli] . . . . .                                                                                                              | 546 |
| <b>Rozdział 1b. Nabycie sprawdzające</b> . . . . .                                         |                                                                                                                                                                 | 547 |
| Art. 94k.                                                                                  | [Nabycie sprawdzające – pojęcie] . . . . .                                                                                                                      | 547 |
| Art. 94l.                                                                                  | [Definicje] . . . . .                                                                                                                                           | 550 |
| Art. 94m.                                                                                  | [Legitymacja służbowa i stałe upoważnienie jako formalne podstawy nabycia sprawdzającego] . . . . .                                                             | 551 |
| Art. 94n.                                                                                  | [Uprawnienia sprawdzającego w toku nabycia sprawdzającego] . . . . .                                                                                            | 552 |
| Art. 94o.                                                                                  | [Miejsce dokonania nabycia sprawdzającego i obowiązki sprawdzającego po jego dokonaniu] . . . . .                                                               | 552 |
| Art. 94p.                                                                                  | [Zwrot towaru nabytego w toku nabycia sprawdzającego oraz paragonu fiskalnego] . . . . .                                                                        | 553 |
| Art. 94q.                                                                                  | [Obowiązki sprawdzanego] . . . . .                                                                                                                              | 555 |

|                     |                                                                                                                                                       |     |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 94r.           | [Usługa wykonana w toku nabycia sprawdzającego] . . . . .                                                                                             | 555 |
| Art. 94s.           | [Notatka służbowa z nabycia sprawdzającego] . . . . .                                                                                                 | 556 |
| Art. 94t.           | [Protokół z nabycia sprawdzającego] . . . . .                                                                                                         | 557 |
| Art. 94u.           | [Sporządzanie szkiców, kopiowanie, filmowanie, fotografowanie oraz dokonywanie nagrań dźwiękowych w toku nabycia sprawdzającego] . . . . .            | 559 |
| Art. 94v.           | [Zakres terytorialny uprawnień do dokonywania nabycia sprawdzającego] . . . . .                                                                       | 560 |
| Art. 94w.           | [Wyłączenie stosowania przepisów Prawa przedsiębiorców] . . .                                                                                         | 561 |
| Art. 94x.           | [Pokrywanie wydatków na nabycie sprawdzające; własność towaru nabytego w ramach nabycia sprawdzającego] . . . . .                                     | 562 |
| <b>Rozdział 1c.</b> | <b>Tymczasowe zajęcie ruchomości</b> . . . . .                                                                                                        | 564 |
| Art. 94y.           | [Tymczasowe zajęcie ruchomości zobowiązanego] . . . . .                                                                                               | 564 |
|                     | 1. Uwagi ogólne . . . . .                                                                                                                             | 564 |
|                     | 2. Zakres tymczasowego zajęcia ruchomości . . . . .                                                                                                   | 565 |
| Art. 94z.           | [Zasady tymczasowego zajęcia ruchomości] . . . . .                                                                                                    | 566 |
| Art. 94za.          | [Niedopuszczalność dokonania tymczasowego zajęcia ruchomości] . . . . .                                                                               | 567 |
| Art. 94zb.          | [Protokół tymczasowego zajęcia ruchomości] . . . . .                                                                                                  | 569 |
| Art. 94zc.          | [Dozór nad tymczasowo zajęętymi ruchomościami] . . . . .                                                                                              | 571 |
| Art. 94zd.          | [Przekazanie organowi egzekucyjnemu dokumentów z tymczasowego zajęcia ruchomości] . . . . .                                                           | 571 |
| <b>Rozdział 2.</b>  | <b>Audyt</b> . . . . .                                                                                                                                | 572 |
| Art. 95.            | [Zakres przedmiotowy i podmiotowy audytu] . . . . .                                                                                                   | 572 |
| Art. 96.            | [Osoby wykonujące audyt i miejsce audytu] . . . . .                                                                                                   | 580 |
| Art. 97.            | [Forma zakończenia audytu] . . . . .                                                                                                                  | 581 |
| Art. 97a.           | [Sprawozdanie z przeprowadzonego audytu] . . . . .                                                                                                    | 582 |
| Art. 98.            | [Odesłanie do innych przepisów o KAS oraz Ordynacji podatkowej] . . . . .                                                                             | 583 |
| <b>Rozdział 2a.</b> | <b>Ocena wykorzystania środków budżetowych i mienia państwowego przeznaczonych na cele specjalne</b> . . . . .                                        | 591 |
| Art. 98a.           | [Definicje] . . . . .                                                                                                                                 | 591 |
| Art. 98b.           | [Cele specjalne] . . . . .                                                                                                                            | 592 |
| Art. 98c.           | [Cele oceny; upoważnienie do przeprowadzenia oceny] . . . . .                                                                                         | 594 |
| Art. 98d.           | [Uprawnienia oceniającego] . . . . .                                                                                                                  | 595 |
| Art. 98e.           | [Obowiązki kierownika ocenianej jednostki organizacyjnej] . . . .                                                                                     | 595 |
| Art. 98f.           | [Ujawnienie w toku oceny okoliczności wskazujących na popełnienie przestępstwa, wykroczenia lub naruszenia dyscypliny finansów publicznych] . . . . . | 596 |
| Art. 98g.           | [Dokonywanie ustaleń w zakresie oceny; protokół oceny lub notatka] . . . . .                                                                          | 596 |
| Art. 98h.           | [Zastrzeżenia co do ustaleń zawartych w protokole oceny] . . . .                                                                                      | 597 |
| Art. 98i.           | [Informacja o wynikach oceny] . . . . .                                                                                                               | 598 |

|                                                                                                                                                                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Rozdział 3. Czynności audytowe</b>                                                                                                                                                                               | 599 |
| Art. 99. [Cele czynności audytowych]                                                                                                                                                                                | 599 |
| Art. 99a. [Audyt wykonywania obowiązków związanych z blokowaniem domen służących do oferowania gier hazardowych niezgodnie z ustawą]                                                                                | 602 |
| Art. 100. [Zakres czynności audytowych]                                                                                                                                                                             | 603 |
| Art. 100a. [Czynności audytowe w zakresie kontroli wykonywania obowiązków związanych z blokowaniem domen służących do oferowania gier hazardowych niezgodnie z ustawą]                                              | 605 |
| Art. 100b. [Naczelnik urzędu celno-skarbowego wykonujący czynności audytowe w zakresie kontroli wykonywania obowiązków związanych z blokowaniem domen służących do oferowania gier hazardowych niezgodnie z ustawą] | 606 |
| Art. 100c. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej]                                                                                                                                                | 607 |
| Art. 101. [Miejsce przeprowadzenia czynności audytowych]                                                                                                                                                            | 608 |
| Art. 102. [Raport z przeprowadzonych czynności audytowych]                                                                                                                                                          | 608 |
| Art. 102a. [Raport z czynności audytowych związanych z kontrolowaniem wykonania obowiązków w zakresie blokowania domen służących do oferowania gier hazardowych niezgodnie z ustawą]                                | 610 |
| Art. 103. [Monitorowanie spełniania warunków i kryteriów przez posiadacza decyzji o nadaniu statusu upoważnionego przedsiębiorcy]                                                                                   | 610 |
| Art. 104. [Obowiązek przekazywania informacji przez podmioty zrzeszające przedsiębiorców]                                                                                                                           | 611 |
| Art. 105. [Zakres zastosowania Ordynacji podatkowej do czynności audytowych]                                                                                                                                        | 612 |
| <b>Rozdział 4. Urzędowe sprawdzenie</b>                                                                                                                                                                             | 613 |
| Art. 106. [Przedmiot urzędowego sprawdzania]                                                                                                                                                                        | 613 |
| Art. 107. [Zakres urzędowego sprawdzenia]                                                                                                                                                                           | 618 |
| Art. 108. [Obowiązek przesłania zgłoszenia i dokumentów przed rozpoczęciem działalności]                                                                                                                            | 624 |
| Art. 109. [Protokół z urzędowego sprawdzenia]                                                                                                                                                                       | 627 |
| Art. 110. [Powtórne urzędowe sprawdzenie]                                                                                                                                                                           | 628 |
| Art. 111. [Delegacja ustawowa]                                                                                                                                                                                      | 629 |
| Art. 112. [Uzupełniające stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej]                                                                                                                                                 | 632 |
| <b>Rozdział 5. Szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej</b>                                                                                      | 633 |
| Art. 113. [Czynności operacyjno-rozpoznawcze]                                                                                                                                                                       | 633 |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                                                     | 633 |
| 2. Zakres przedmiotowy działania niejawnego                                                                                                                                                                         | 635 |
| 3. Czynności operacyjno-rozpoznawcze                                                                                                                                                                                | 639 |
| 4. Uprawnieni do przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych                                                                                                                                                | 644 |

|           |                                                                                                                                                  |     |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|           | 5. Uprawnienie do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania danych i informacji w kontekście przestrzegania norm konstytucyjnych   | 644 |
| Art. 114. | [Zapobiegawcze udostępnianie danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych]                                                             | 646 |
|           | 1. Zakres przedmiotowy działania związanego z zapobieganiem przestępstwom i wykrywaniem ich                                                      | 648 |
|           | 2. Rodzaje instrumentów prawnych możliwych do wykorzystania w celu zapobiegania przestępstwom i wykrywania ich oraz wykonywania niektórych zadań | 649 |
|           | 3. Obowiązki przedsiębiorcy telekomunikacyjnego, operatora pocztowego oraz usługodawcy świadczącego usługi drogą elektroniczną                   | 651 |
|           | 4. Obowiązek prowadzenia rejestrów                                                                                                               | 652 |
|           | 5. Dane statystyczne o liczbie i rodzaju stosowanych czynności operacyjno-rozpoznawczych dotyczących wywiadu skarbowego oraz Służby Celnej       | 652 |
| Art. 115. | [Udostępnianie i przetwarzanie innych danych]                                                                                                    | 653 |
| Art. 116. | [Kontrola sądowa nad uzyskiwaniem danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych]                                                        | 654 |
| Art. 117. | [Obserwacja i rejestracja przy użyciu środków technicznych zdarzeń w miejscach publicznych]                                                      | 656 |
| Art. 118. | [Kontrola operacyjna]                                                                                                                            | 658 |
|           | 1. Uwagi ogólne – zasada proporcjonalności                                                                                                       | 661 |
|           | 2. Zarządzenie kontroli operacyjnej                                                                                                              | 665 |
|           | 3. Czas trwania kontroli operacyjnej                                                                                                             | 669 |
|           | 4. Koszty związane z prowadzeniem kontroli operacyjnej                                                                                           | 671 |
|           | 5. Udostępnianie materiałów zgromadzonych podczas stosowania kontroli operacyjnej                                                                | 671 |
| Art. 119. | [Zakup kontrolowany. Przyjęcie lub wręczenie korzyści majątkowej]                                                                                | 672 |
|           | 1. Istota zakupu kontrolowanego i przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej                                                                    | 673 |
|           | 2. Zarządzenie zakupu kontrolowanego i przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej                                                               | 676 |
|           | 3. Sposób przeprowadzania i dokumentowania czynności zakupu kontrolowanego i przyjęcia lub wręczenia korzyści majątkowej                         | 676 |
| Art. 120. | [Niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi]                                  | 677 |
|           | 1. Niejawne nadzorowanie wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi                                 | 678 |

|            |                                                                                                                                                                                       |     |
|------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|            | 2. Zarządzenie niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi                                                        | 679 |
|            | 3. Sposób przeprowadzania i dokumentowania czynności niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu nimi                  | 680 |
| Art. 121.  | [Wyłączenie bezprawności przy zakupie kontrolowanym i niejawnym nadzorowaniu]                                                                                                         | 683 |
| Art. 122.  | [Postępowanie z danymi i materiałami uzyskanymi w ramach szczególnych uprawnień]                                                                                                      | 683 |
|            | 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                       | 685 |
|            | 2. Sposób postępowania z danymi i materiałami                                                                                                                                         | 689 |
|            | 3. Obowiązki Pierwszego Zastępcy Prokuratora Generalnego Prokuratora Krajowego i sądu                                                                                                 | 692 |
| Art. 123.  | [Zniszczenie danych i materiałów]                                                                                                                                                     | 693 |
|            | 1. Zasada niezwłocznego, komisijnego i protokolarnego zniszczenia danych i materiałów pochodzących z przeprowadzonych czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym kontroli operacyjnej | 693 |
|            | 2. Zarządzenie zniszczenia danych i materiałów                                                                                                                                        | 696 |
| Art. 124.  | [Udostępnienie informacji oraz danych innym organom, służbom i instytucjom]                                                                                                           | 697 |
| Art. 125.  | [Udostępnienie informacji i danych zagranicznym instytucjom lub międzynarodowym organizacjom]                                                                                         | 697 |
| Art. 126.  | [Współdziałanie organów KAS z innymi organami i instytucjami]                                                                                                                         | 698 |
| Art. 126a. | [Zasady przetwarzania danych osobowych]                                                                                                                                               | 699 |
| Art. 127.  | [Udostępnianie informacji i danych Szefowi KAS oraz naczelnikowi urzędu celno-skarbowego]                                                                                             | 701 |
|            | 1. Uprawnienie do przetwarzania danych                                                                                                                                                | 702 |
|            | 2. Administrator zbioru danych                                                                                                                                                        | 702 |
| Art. 127a. | [Pozyskiwanie informacji objętych tajemnicą bankową i ubezpieczeniową]                                                                                                                | 703 |
| Art. 128.  | [Pomoc innych osób przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych]                                                                                                              | 709 |
|            | 1. Informator                                                                                                                                                                         | 709 |
|            | 2. Ochrona danych informatora                                                                                                                                                         | 709 |
|            | 3. Wynagrodzenie i odszkodowania dla informatora                                                                                                                                      | 710 |
| Art. 129.  | [Coroczna informacja o działalności]                                                                                                                                                  | 710 |
| Art. 130.  | [Fundusz operacyjny]                                                                                                                                                                  | 711 |
| Art. 131.  | [Zadania ochronne Szefa KAS]                                                                                                                                                          | 712 |
|            | 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                       | 713 |
|            | 2. Funkcja ochronna Szefa KAS                                                                                                                                                         | 713 |

|                                                                                                                                                                                                                                                               |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. Dokumenty, które uniemożliwiają ustalenie danych identyfikujących funkcjonariuszy wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze oraz środków, którymi posługują się przy wykonywaniu zadań służbowych . . . . .                                           | 714 |
| 4. Rozporządzenie w sprawie dokumentów, które uniemożliwiają ustalenie niektórych danych przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych przez Służbę Celno-Skarbową . . . . .                                                                           | 715 |
| Art. 132. [Upoważnienie Zastępcy Szefa KAS] . . . . .                                                                                                                                                                                                         | 718 |
| Art. 132a. [Upoważnienie zastępcy naczelnika urzędu celno-skarbowego] . . . . .                                                                                                                                                                               | 719 |
| Art. 133. [Szczególne uprawnienia funkcjonariuszy] . . . . .                                                                                                                                                                                                  | 720 |
| 1. Uwagi ogólne . . . . .                                                                                                                                                                                                                                     | 721 |
| 2. Zakres przedmiotowy szczególnych uprawnień . . . . .                                                                                                                                                                                                       | 721 |
| 3. Rozporządzenie w sprawie wykonywania niektórych czynności . . . . .                                                                                                                                                                                        | 722 |
| 4. Pościg . . . . .                                                                                                                                                                                                                                           | 722 |
| 5. Systemy informacyjne . . . . .                                                                                                                                                                                                                             | 725 |
| 6. Konwój . . . . .                                                                                                                                                                                                                                           | 726 |
| 7. Nakładanie grzywien w drodze mandatu karnego za wykroczenia i wykroczenia skarbowe . . . . .                                                                                                                                                               | 726 |
| 8. Ograniczenie zakresu przedmiotowego szczególnych uprawnień . . . . .                                                                                                                                                                                       | 728 |
| 9. Zażalenie na sposób przeprowadzenia czynności . . . . .                                                                                                                                                                                                    | 730 |
| Art. 134. [Sposób wykonywania czynności służbowych. Zatrzymanie osoby] . . . . .                                                                                                                                                                              | 731 |
| 1. Uwagi ogólne . . . . .                                                                                                                                                                                                                                     | 731 |
| 2. Poszanowanie godności człowieka oraz respektowanie innych praw i wolności obywatelskich . . . . .                                                                                                                                                          | 732 |
| 3. Minimalizowanie środków naruszających dobra osobiste i majątkowe . . . . .                                                                                                                                                                                 | 734 |
| 4. Działania w stosunku do osoby zatrzymanej i jej uprawnienia . . . . .                                                                                                                                                                                      | 734 |
| Art. 135. [Sposób wykonywania czynności służbowych] . . . . .                                                                                                                                                                                                 | 735 |
| 1. Rozporządzenie w sprawie wykonywania niektórych czynności przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej oraz współpracy Służby Celno-Skarbowej z Policją i Strażą Graniczną . . . . .                                                                       | 735 |
| 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 . . . . . | 736 |
| 3. Sposób doprowadzania osób zatrzymanych do jednostek Policji lub Straży Granicznej . . . . .                                                                                                                                                                | 742 |

|                                                                                                                                                                                              |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4. Tryb i zakres współpracy Służby Celno-Skarbowej z Policją i Strażą Graniczną                                                                                                              | 745        |
| Art. 136. [Zatrzymanie statku]                                                                                                                                                               | 746        |
| Art. 137. [Udostępnianie danych dotyczących osób korzystających z usług pocztowych oraz faktów i okoliczności świadczenia lub korzystania z tych usług]                                      | 751        |
| Art. 138. [Uzbrojenie oraz środki przymusu bezpośredniego]                                                                                                                                   | 753        |
| Art. 139. [Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego i broni palnej]                                                                                                            | 753        |
| 1. Uwagi ogólne                                                                                                                                                                              | 754        |
| 2. Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego                                                                                                                                    | 754        |
| 3. Użycie i wykorzystanie broni palnej                                                                                                                                                       | 756        |
| 4. Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego i broni palnej oraz ich dokumentowanie                                                                                             | 762        |
| 5. Osoby wyposażone w broń palną                                                                                                                                                             | 763        |
| Art. 140. [Szczególne regulacje w zakresie broni palnej i środków przymusu bezpośredniego]                                                                                                   | 764        |
| 1. Rozporządzenie w sprawie uzbrojenia, wyposażenia oraz środków przymusu bezpośredniego w KAS                                                                                               | 764        |
| 2. Rodzaje broni palnej                                                                                                                                                                      | 765        |
| 3. Kryteria i tryb przydziału broni palnej, normy uzbrojenia oraz sposób jej magazynowania, przechowywania i zapewniania właściwego stanu technicznego                                       | 765        |
| 4. Normy wyposażenia niezbędnego do wykonywania czynności służbowych, zasady jego przyznawania i użytkowania                                                                                 | 767        |
| Art. 141. [Jednostka specjalna KAS]                                                                                                                                                          | 770        |
| Art. 142. [Użycie broni palnej i środków przymusu bezpośredniego w przypadku ryzyka przejęcia jednostki pływającej przez załogę innego statku]                                               | 770        |
| Art. 143. [Zakres stosowania przepisów Ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej]                                                                                                           | 771        |
| <b>Dział Va. Zwalnianie zamrożonych środków finansowych lub zasobów gospodarczych lub udostępnianie środków finansowych lub zasobów gospodarczych</b>                                        | <b>773</b> |
| Art. 143a. [Zadania i kompetencje Szefa KAS w zakresie zwalniania zamrożonych środków finansowych lub zasobów gospodarczych lub udostępniania środków finansowych lub zasobów gospodarczych] | 773        |
| Art. 143b. [Informacje przekazywane poszczególnym ministrom]                                                                                                                                 | 776        |
| Art. 143c. [Inne podmioty sprawujące kontrolę przestrzegania środków ograniczających]                                                                                                        | 777        |
| Art. 143d. [Kara pieniężna]                                                                                                                                                                  | 777        |

|                                                                                                                                                                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 143e. [Nałożenie kary pieniężnej] .....                                                                                                                                                                    | 779 |
| Art. 143f. [Wpływy z kar pieniężnych jako dochód budżetu państwa] ...                                                                                                                                           | 781 |
| Art. 143g. [Udostępnianie Szefowi KAS informacji z zakresu zwalniania<br>zamrożonych środków finansowych lub zasobów gospodarczych<br>lub udostępniania środków finansowych lub zasobów<br>gospodarczych] ..... | 781 |
| <b>Dział VI. Praca w Krajowej Administracji Skarbowej i służba w Służbie<br/>Celno-Skarbowej</b> .....                                                                                                          | 783 |
| <b>Rozdział 1. Przepisy ogólne</b> .....                                                                                                                                                                        | 783 |
| Art. 144. [Oświadczenie lustracyjne o pracy lub służbie w organach<br>bezpieczeństwa państwa] .....                                                                                                             | 783 |
| 1. Zakaz zatrudniania w jednostkach KAS byłych<br>funkcjonariuszy organów bezpieczeństwa państwa<br>z lat 1944–1990 .....                                                                                       | 784 |
| 2. Oświadczenie lustracyjne .....                                                                                                                                                                               | 788 |
| 3. Wyłączenie obowiązku składania oświadczeń<br>lustracyjnych .....                                                                                                                                             | 789 |
| Art. 145. [Zwierzchnicy służbowi] .....                                                                                                                                                                         | 789 |
| 1. Kierownik jednostki organizacyjnej KAS .....                                                                                                                                                                 | 789 |
| 2. Szczególne zwierzchnictwo służbowe .....                                                                                                                                                                     | 791 |
| 3. Uprawnienia kierownika jednostki organizacyjnej KAS .....                                                                                                                                                    | 791 |
| Art. 145a. [Przetwarzanie dotyczących funkcjonariuszy danych wrażliwych<br>i danych osobowych o wyrokach skazujących i czynach<br>zabronionych] .....                                                           | 793 |
| 1. Ochrona danych osobowych .....                                                                                                                                                                               | 794 |
| 2. Dane osobowe szczególnie chronione .....                                                                                                                                                                     | 795 |
| 3. Dane szczególnie chronione dotyczące funkcjonariuszy ....                                                                                                                                                    | 797 |
| 4. Upoważnienie do przetwarzania danych wrażliwych<br>dotyczących funkcjonariuszy .....                                                                                                                         | 799 |
| 5. Dane osobowe zbierane a monitoring .....                                                                                                                                                                     | 799 |
| Art. 146. [Podległość służbowa; wydawanie poleceń w indywidualnych<br>sprawach] .....                                                                                                                           | 801 |
| 1. Podległość naczelnikowi urzędu .....                                                                                                                                                                         | 802 |
| 2. Zakaz wydawania poleceń w indywidualnych sprawach ....                                                                                                                                                       | 803 |
| 3. Ograniczenie zwierzchnictwa dyrektora izby administracji<br>skarbowej .....                                                                                                                                  | 804 |
| Art. 147. [Ograniczenia w pełnieniu służby w stosunku do małżonków,<br>krewnych, powinowatych] .....                                                                                                            | 805 |
| 1. Zakaz pełnienia służby lub zatrudnienia przez osoby<br>najbliższe .....                                                                                                                                      | 805 |
| 2. Obowiązek składania oświadczeń .....                                                                                                                                                                         | 808 |
| 3. Treść oświadczenia o powiązaniach rodzinnych .....                                                                                                                                                           | 808 |
| 4. Konsekwencje wystąpienia powiązań rodzinnych .....                                                                                                                                                           | 809 |

|                    |                                                                                                                                                            |            |
|--------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Art. 148.          | [Dodatek kontrolerski oraz orzecznicy]                                                                                                                     | 810        |
| 1.                 | Dodatek do wynagrodzenia albo uposażenia                                                                                                                   | 811        |
| 2.                 | Dodatki kontrolerskie oraz dodatek orzecznicy                                                                                                              | 813        |
| 3.                 | Rozporządzenie wykonawcze                                                                                                                                  | 815        |
| <b>Rozdział 2.</b> | <b>Praca w Krajowej Administracji Skarbowej</b>                                                                                                            | <b>818</b> |
| Art. 149.          | [Oświadczenia o stanie majątkowym pracowników KAS]                                                                                                         | 818        |
| 1.                 | Oświadczenie majątkowe – uwagi ogólne                                                                                                                      | 819        |
| 2.                 | Podmioty obowiązane do złożenia i uprawnione do odbioru oświadczenia o stanie majątkowym                                                                   | 820        |
| 3.                 | Wyłączenie z obowiązku składania oświadczeń o stanie majątkowym                                                                                            | 822        |
| 4.                 | Treść oświadczenia majątkowego i odpowiednie stosowanie ustawy o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne | 824        |
| 5.                 | Ochrona tajemnicy danych zawartych w oświadczeniach majątkowych                                                                                            | 831        |
| 6.                 | Odpowiedzialność za niezłożenie oświadczenia o stanie majątkowym albo podanie w nim nieprawdy                                                              | 832        |
| Art. 150.          | [Przeniesienie ze służby cywilnej do Służby Celno-Skarbowej]                                                                                               | 833        |
| 1.                 | Propozycja przeniesienia ze służby cywilnej do Służby Celno-Skarbowej                                                                                      | 834        |
| 2.                 | Przekształcenie stosunku pracy w stosunek służbowy na podstawie aktu mianowania                                                                            | 836        |
| 3.                 | Okres służby i mianowanie na stopień służbowy                                                                                                              | 837        |
| 4.                 | Dodatkowe wynagrodzenie roczne                                                                                                                             | 838        |
| 5.                 | Powrót do służby cywilnej                                                                                                                                  | 839        |
| <b>Rozdział 3.</b> | <b>Przebieg służby w Służbie Celno-Skarbowej</b>                                                                                                           | <b>840</b> |
| Art. 151.          | [Wymagania dla funkcjonariusza]                                                                                                                            | 840        |
| 1.                 | Służba Celno-Skarbowa – uwagi ogólne                                                                                                                       | 841        |
| 2.                 | Prace legislacyjne nad ustawą o KAS                                                                                                                        | 841        |
| 3.                 | Wymagania kwalifikacyjne wobec funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej                                                                                      | 843        |
| 4.                 | Obywatelstwo polskie                                                                                                                                       | 844        |
| 5.                 | Pełnia praw publicznych                                                                                                                                    | 845        |
| 6.                 | Umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe – niekaralność                                                                                      | 846        |
| 7.                 | Wykształcenie średnie lub średnie branżowe                                                                                                                 | 847        |
| 8.                 | Nieposzlakowana opinia                                                                                                                                     | 848        |
| 9.                 | Stan zdrowia                                                                                                                                               | 851        |
| 10.                | Funkcjonariusz wykonujący m.in. czynności operacyjno-rozpoznawcze – wymagania                                                                              | 851        |
| 11.                | Brak skazania prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe                                                                          | 852        |

|           |                                                                                                                                                                                    |     |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|           | 12. Posiadanie zdolności fizycznej i psychicznej do pełnienia służby w formacjach uzbrojonych, podległych szczególnej dyscyplinie służbowej oraz gotowość podporządkowania się jej | 853 |
|           | 13. Rękojmia zachowania tajemnicy informacji niejawnych                                                                                                                            | 853 |
| Art. 152. | [Informacja publiczna o postępowaniu kwalifikacyjnym; ograniczenie]                                                                                                                | 854 |
|           | 1. Informacja o postępowaniu kwalifikacyjnym do służby w Służbie Celno-Skarbowej – uwagi ogólne                                                                                    | 854 |
|           | 2. Ograniczenie w informowaniu o wynikach postępowania kwalifikacyjnego do służby w Służbie Celno-Skarbowej oraz o kandydatach, a także o nawiązaniu stosunku służbowego           | 855 |
| Art. 153. | [Postępowanie kwalifikacyjne do Służby Celno-Skarbowej]                                                                                                                            | 857 |
|           | 1. Postępowanie kwalifikacyjne dla kandydata na funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej                                                                                             | 858 |
|           | 2. Badanie psychofizjologiczne                                                                                                                                                     | 860 |
|           | 3. Zdolność fizyczna i psychiczna, badanie psychofizjologiczne kandydata – właściwe komisje lekarskie                                                                              | 862 |
|           | 4. Delegacja ustawowa                                                                                                                                                              | 863 |
| Art. 154. | [Mianowanie funkcjonariusza służby przygotowawczej. Okres służby przygotowawczej]                                                                                                  | 863 |
|           | 1. Stosunek służbowy – mianowanie funkcjonariusza                                                                                                                                  | 864 |
|           | 2. Stosunek służbowy jako stosunek administracyjnoprawny                                                                                                                           | 864 |
|           | 3. Konstytucyjny akt mianowania                                                                                                                                                    | 865 |
|           | 4. Kompletność regulacji stosunku służbowego w ustawie o KAS                                                                                                                       | 865 |
|           | 5. Stosunek służbowy a zakres ochrony prawnej funkcjonariusza                                                                                                                      | 866 |
|           | 6. Stopień służbowy aplikanta                                                                                                                                                      | 867 |
|           | 7. Opiekun aplikanta                                                                                                                                                               | 867 |
|           | 8. Upływ 2 lat w służbie przygotowawczej                                                                                                                                           | 868 |
|           | 9. Mianowanie na podstawie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS                                                                                                                  | 869 |
|           | 10. Spory i roszczenia ze stosunku służbowego                                                                                                                                      | 870 |
| Art. 155. | [Służba przygotowawcza]                                                                                                                                                            | 870 |
|           | 1. Służba przygotowawcza i obowiązki aplikanta                                                                                                                                     | 871 |
|           | 2. Delegacja ustawowa                                                                                                                                                              | 872 |
| Art. 156. | [Służba przygotowawcza – opinia okresowa]                                                                                                                                          | 872 |
|           | 1. Opinia okresowa w służbie przygotowawczej                                                                                                                                       | 873 |
|           | 2. Odwołanie od opinii okresowej                                                                                                                                                   | 873 |
| Art. 157. | [Mianowanie do służby stałej po służbie przygotowawczej]                                                                                                                           | 873 |
|           | 1. Mianowanie do służby stałej                                                                                                                                                     | 873 |
|           | 2. Opinia o nieprzydatności do służby stwierdzona w służbie przygotowawczej a zwolnienie ze służby                                                                                 | 874 |

|            |                                                                                                                                     |     |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 158.  | [Akt mianowania do służby stałej. Legitymacja służbowa] . . . . .                                                                   | 874 |
|            | 1. Mianowanie funkcjonariusza do służby przygotowawczej<br>albo do służby stałej . . . . .                                          | 875 |
|            | 2. Akt mianowania . . . . .                                                                                                         | 875 |
|            | 3. Legitymacja służbowa . . . . .                                                                                                   | 876 |
|            | 4. Mianowanie na stopień służbowy i stanowisko służbowe<br>oraz uposażenie i miejsce pełnienia służby . . . . .                     | 876 |
| Art. 158a. | [Informacja dla przyjętego funkcjonariusza o warunkach<br>pełnienia służby] . . . . .                                               | 877 |
| Art. 158b. | [Informacja dla funkcjonariusza o zmianie warunków pełnienia<br>służby] . . . . .                                                   | 879 |
| Art. 159.  | [Złożenie ślubowania] . . . . .                                                                                                     | 880 |
|            | 1. Ślubowanie . . . . .                                                                                                             | 880 |
|            | 2. Obligatoryjna treść ślubowania . . . . .                                                                                         | 881 |
|            | 2.1. Uwagi wprowadzające . . . . .                                                                                                  | 881 |
|            | 2.2. Wierna służba Rzeczypospolitej Polskiej . . . . .                                                                              | 881 |
|            | 2.3. Przestrzeganie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<br>i obowiązującego porządku prawnego . . . . .                           | 882 |
|            | 2.4. Rzetelne wykonywanie powierzonych zadań . . . . .                                                                              | 882 |
|            | 2.5. Dobre imię służby, honor i godność<br>funkcjonariusza . . . . .                                                                | 882 |
|            | 2.6. Zasady etyki zawodowej . . . . .                                                                                               | 883 |
|            | 3. Fakultatywna treść ślubowania . . . . .                                                                                          | 887 |
|            | 4. Odmowa złożenia ślubowania a zwolnienie ze służby . . . . .                                                                      | 888 |
|            | 5. Odpowiedzialność dyscyplinarna . . . . .                                                                                         | 888 |
| Art. 160.  | [Dokumentacja przebiegu służby] . . . . .                                                                                           | 888 |
|            | 1. Dokumentacja przebiegu służby – uwagi ogólne . . . . .                                                                           | 888 |
|            | 2. Udostępnianie akt funkcjonariuszowi Służby Celno-<br>-Skarbowej . . . . .                                                        | 888 |
|            | 3. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                     | 890 |
| Art. 161.  | [Mianowanie. Środki na zagospodarowanie] . . . . .                                                                                  | 890 |
|            | 1. Środki na zagospodarowanie przy mianowaniu . . . . .                                                                             | 891 |
|            | 2. Mianowanie w związku z przeniesieniem do pełnienia<br>służby w Służbie Celno-Skarbowej a środki<br>na zagospodarowanie . . . . . | 891 |
| Art. 162.  | [Przeniesienie stałe i czasowe] . . . . .                                                                                           | 892 |
|            | 1. Zmiana stanowiska służby . . . . .                                                                                               | 893 |
|            | 2. Przeniesienie stałe do innej jednostki KAS . . . . .                                                                             | 894 |
|            | 3. Potrzeby KAS . . . . .                                                                                                           | 894 |
|            | 4. Równorzędne stanowisko . . . . .                                                                                                 | 895 |
|            | 5. Jednorazowe świadczenie pieniężne<br>na zagospodarowanie . . . . .                                                               | 897 |
|            | 6. Przeniesienie czasowe . . . . .                                                                                                  | 898 |
|            | 7. Znacznie utrudniony dojazd do miejsca zamieszkania . . . . .                                                                     | 898 |

|           |                                                                                                                                                                  |     |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|           | 8. Ochrona wysokości uposażenia . . . . .                                                                                                                        | 899 |
|           | 9. Odmowa wykonania decyzji w sprawie przeniesienia<br>a zwolnienie ze służby . . . . .                                                                          | 899 |
|           | 10. Decyzja w sprawie przeniesienia i jej zaskarżalność . . . . .                                                                                                | 899 |
| Art. 163. | [Oddelegowanie za zgodą – praca poza Służbą<br>Celno-Skarbową] . . . . .                                                                                         | 900 |
|           | 1. Oddelegowanie do wykonywania pracy poza Służbą<br>Celno-Skarbową . . . . .                                                                                    | 900 |
|           | 2. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                                  | 901 |
| Art. 164. | [Oddelegowanie – instytucje UE oraz organizacje<br>międzynarodowe] . . . . .                                                                                     | 902 |
|           | 1. Praca w instytucjach UE, jednostkach utworzonych<br>przez UE lub organizacjach międzynarodowych . . . . .                                                     | 903 |
|           | 2. Oddelegowanie na czas wykonywania pracy . . . . .                                                                                                             | 904 |
|           | 3. Zakończenie okresu oddelegowania a zwolnienie<br>ze służby . . . . .                                                                                          | 904 |
| Art. 165. | [Oddelegowanie do placówki dyplomatycznej w charakterze<br>przedstawiciela Szefa KAS] . . . . .                                                                  | 905 |
|           | 1. Oddelegowanie do placówki dyplomatycznej . . . . .                                                                                                            | 905 |
|           | 2. Placówka dyplomatyczna . . . . .                                                                                                                              | 906 |
|           | 3. Zakończenie okresu oddelegowania a zwolnienie<br>ze służby . . . . .                                                                                          | 907 |
| Art. 166. | [Oddelegowanie do pełnienia służby – terytorium innego<br>państwa] . . . . .                                                                                     | 907 |
|           | 1. Oddelegowanie do pełnienia służby na terytorium innego<br>państwa . . . . .                                                                                   | 908 |
|           | 2. Diety, koszty przejazdu i noclegu . . . . .                                                                                                                   | 908 |
|           | 3. Koszty wyżywienia i zakwaterowania . . . . .                                                                                                                  | 909 |
|           | 4. Koszty leczenia i rozmów telefonicznych . . . . .                                                                                                             | 909 |
|           | 5. Koszty leczenia – wyłączenie zwrotu . . . . .                                                                                                                 | 910 |
|           | 6. Zakończenie oddelegowania a zwolnienie ze służby . . . . .                                                                                                    | 910 |
|           | 7. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                                  | 910 |
| Art. 167. | [Przeniesienie do pełnienia służby w innej miejscowości –<br>wyłączenia ustawowe] . . . . .                                                                      | 911 |
| Art. 168. | [Przeniesienie funkcjonariusza do innej miejscowości:<br>odpowiednie warunki mieszkaniowe; zwrot kosztów<br>przeniesienia; dojazd znacznie utrudniony] . . . . . | 912 |
|           | 1. Przeniesienie funkcjonariusza do innej miejscowości<br>a odpowiednie warunki mieszkaniowe . . . . .                                                           | 912 |
|           | 2. Odpowiednie warunki mieszkaniowe . . . . .                                                                                                                    | 913 |
|           | 3. Dojazd znacznie utrudniony – definicja . . . . .                                                                                                              | 914 |
|           | 4. Publiczne środki transportu zbiorowego . . . . .                                                                                                              | 914 |
|           | 5. Ustalanie czasu dojazdu . . . . .                                                                                                                             | 914 |
|           | 6. Pojęcie dojazdu znacznie utrudnionego w orzecznictwie . . .                                                                                                   | 915 |
|           | 7. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                                  | 915 |

|           |                                                                                                                                                   |     |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 169. | [Zwrot funkcjonariuszowi kosztów przeniesienia, równoważnik pieniężny, miejscowość pobliska] . . . . .                                            | 916 |
|           | 1. Zapewnienie odpowiednich warunków mieszkaniowych lub zwrot udokumentowanych kosztów przeniesienia, lub równoważnik pieniężny . . . . .         | 916 |
|           | 2. Równoważnik pieniężny jako ekwiwalent lokalu mieszkalnego w miejscu służby . . . . .                                                           | 917 |
|           | 3. Lokal mieszkalny . . . . .                                                                                                                     | 919 |
|           | 4. Miejscowość pobliska – definicja . . . . .                                                                                                     | 919 |
|           | 5. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                   | 920 |
| Art. 170. | [Przeniesienie funkcjonariusza – wyłączenie uprawnień do zapewnienia odpowiednich warunków mieszkaniowych lub równoważnika pieniężnego] . . . . . | 921 |
|           | 1. Zwrot kosztów przeniesienia lub równoważnik pieniężny . . .                                                                                    | 921 |
|           | 2. Wyłączenie prawa do równoważnika pieniężnego . . . . .                                                                                         | 921 |
| Art. 171. | [Reorganizacja jednostki organizacyjnej KAS – przeniesienie funkcjonariusza] . . . . .                                                            | 922 |
|           | 1. Reorganizacja jednostki organizacyjnej KAS . . . . .                                                                                           | 922 |
|           | 2. Rodzaje jednostek organizacyjnych KAS . . . . .                                                                                                | 923 |
|           | 3. Reorganizacja – przeniesienie w ramach jednostki KAS . . . .                                                                                   | 923 |
|           | 4. Reorganizacja a stanowiska kierownicze . . . . .                                                                                               | 924 |
|           | 5. Reorganizacja a kwalifikacje . . . . .                                                                                                         | 924 |
|           | 6. Reorganizacja a możliwość pełnienia przez danego funkcjonariusza służby na dotychczasowym stanowisku . . .                                     | 925 |
|           | 7. Ochrona uposażenia po przeniesieniu w związku z reorganizacją . . . . .                                                                        | 926 |
|           | 8. Decyzja w sprawie przeniesienia w związku z reorganizacją . . . . .                                                                            | 926 |
|           | 9. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy . . . . .                                                                                                | 927 |
| Art. 172. | [Zniesienie jednostki KAS – warunki pełnienia służby] . . . . .                                                                                   | 927 |
|           | 1. Zniesienie jednostki KAS . . . . .                                                                                                             | 928 |
|           | 2. Propozycja warunków pełnienia służby . . . . .                                                                                                 | 929 |
|           | 3. Zwolnienie ze służby. Decyzja . . . . .                                                                                                        | 929 |
|           | 4. Decyzja określająca warunki pełnienia służby . . . . .                                                                                         | 930 |
|           | 5. Ochrona uposażenia po zmianie warunków pełnienia służby w związku ze zniesieniem jednostki organizacyjnej KAS . . . . .                        | 930 |
|           | 6. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja . . . . .                                                                                       | 931 |
| Art. 173. | [Przeniesienie na niższe stanowisko służbowe] . . . . .                                                                                           | 931 |
|           | 1. Fakultatywne przeniesienie na niższe stanowisko służbowe . . . . .                                                                             | 931 |
|           | 2. Niższe stanowisko służbowe . . . . .                                                                                                           | 932 |
|           | 3. Orzeczenie przez komisję lekarską trwałej niezdolności do pełnienia służby na zajmowanym stanowisku służbowym . . .                            | 933 |

|           |                                                                                                                                                                                                                                                                                   |     |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|           | 4. Rehabilitacja zdrowotna lub przygotowanie do innych obowiązków służbowych; ochrona wysokości uposażenia . . .                                                                                                                                                                  | 937 |
|           | 5. Likwidacja zajmowanego stanowiska służbowego . . . . .                                                                                                                                                                                                                         | 938 |
|           | 6. Pisemny wniosek funkcjonariusza . . . . .                                                                                                                                                                                                                                      | 939 |
|           | 7. Przeniesienie na niższe stanowisko a fakultatywne zwolnienie ze służby . . . . .                                                                                                                                                                                               | 939 |
|           | 8. Przeniesienie na niższe stanowisko członka związku zawodowego. Wysokość uposażenia . . . . .                                                                                                                                                                                   | 940 |
|           | 9. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja . . . . .                                                                                                                                                                                                                       | 941 |
| Art. 174. | [Przeniesienie do służby cywilnej; praca w Ministerstwie Finansów albo w jednostce organizacyjnej KAS] . . . . .                                                                                                                                                                  | 941 |
|           | 1. Propozycja przeniesienia do służby cywilnej – praca w Ministerstwie Finansów albo w jednostce organizacyjnej KAS . . . . .                                                                                                                                                     | 942 |
|           | 2. Zgoda funkcjonariusza i kierownika jednostki organizacyjnej . . . . .                                                                                                                                                                                                          | 942 |
|           | 3. Przekształcenie stosunku służbowego w stosunek pracy na podstawie umowy o pracę . . . . .                                                                                                                                                                                      | 943 |
|           | 4. Ocena okresowa służby a stopień służbowy urzędnika mianowanego . . . . .                                                                                                                                                                                                       | 945 |
|           | 5. Zaopatrzenie emerytalne . . . . .                                                                                                                                                                                                                                              | 946 |
| Art. 175. | [Służba w systemie nadzwyczajnym] . . . . .                                                                                                                                                                                                                                       | 947 |
|           | 1. Służba w systemie nadzwyczajnym . . . . .                                                                                                                                                                                                                                      | 947 |
|           | 2. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                                                                                                                                                   | 948 |
| Art. 176. | [Przeniesienie funkcjonariusza: Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej albo Służby Ochrony Państwa do Służby Celno-Skarbowej] . . . . .  | 948 |
|           | 1. Przeniesienie do Służby Celno-Skarbowej funkcjonariusza: Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej albo Służby Ochrony Państwa . . . . . | 949 |
|           | 2. Kontynuacja uprawnień z tytułu stażu w Służbie Celno-Skarbowej . . . . .                                                                                                                                                                                                       | 951 |
|           | 3. Równorzędność stopni . . . . .                                                                                                                                                                                                                                                 | 952 |
|           | 4. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                                                                                                                                                   | 952 |
| Art. 177. | [Sprawdzenie przydatności do służby: badania psychofizjologiczne i psychologiczne oraz test sprawności fizycznej] . . . . .                                                                                                                                                       | 953 |
|           | 1. Badanie psychofizjologiczne. Badanie psychologiczne. Test sprawności fizycznej . . . . .                                                                                                                                                                                       | 953 |
|           | 2. Delegacja ustawowa . . . . .                                                                                                                                                                                                                                                   | 955 |

|           |                                                                                                           |     |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Art. 178. | [Zawieszenie funkcjonariusza w pełnieniu obowiązków służbowych]                                           | 955 |
| 1.        | Zawieszenie funkcjonariusza w pełnieniu obowiązków służbowych – uwagi ogólne                              | 956 |
| 2.        | Bieg terminu zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych                                                | 958 |
| 3.        | Przedłużenie okresu zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych w szczególnie uzasadnionych przypadkach | 960 |
| 4.        | Przypadki obligatoryjnego zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych                                   | 963 |
| 5.        | Wszczęcie postępowania karnego                                                                            | 963 |
| 6.        | Kwalifikacja prawna czynu                                                                                 | 965 |
| 7.        | Przypadki fakultatywnego zawieszenia funkcjonariusza w pełnieniu obowiązków służbowych                    | 966 |
| 8.        | Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a staż służbowy                                             | 967 |
| 9.        | Wniesienie środka odwoławczego od decyzji o zawieszeniu a wstrzymanie jej wykonania                       | 968 |
| 10.       | Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a uposażenie                                                | 968 |
| 11.       | Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a zwolnienie ze służby                                      | 969 |
| 12.       | Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a wygaśnięcie stosunku służbowego                           | 969 |
| 13.       | Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja                                                            | 970 |
| 14.       | Zawieszenie w pełnieniu obowiązków służbowych a informacja publiczna                                      | 971 |
| Art. 179. | [Przesłanki zwolnienia ze służby – obligatoryjne]                                                         | 971 |
| 1.        | Obligatoryjne zwolnienie ze służby                                                                        | 971 |
| 2.        | Zbieg podstaw do zwolnienia ze służby                                                                     | 973 |
| 3.        | Orzeczenie trwałej niezdolności do służby                                                                 | 974 |
| 4.        | Skazanie prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo popełnione umyślnie lub umyślnie przestępstwo skarbowe | 976 |
| 5.        | Zrzeczenie się obywatelstwa polskiego                                                                     | 978 |
| 6.        | Nieprzydatność do służby stwierdzona w opinii okresowej w służbie przygotowawczej                         | 979 |
| 7.        | Niespełnienie wymogów określonych w art. 155, z wyjątkami, o których mowa w art. 155 ust. 2 pkt 1 i 3     | 980 |
| 8.        | Odmowa złożenia ślubowania                                                                                | 980 |
| 9.        | Orzeczenie prawomocnym wyrokiem sądu pozbawienia praw publicznych                                         | 981 |
| 10.       | Prawomocne orzeczenie zakazu wykonywania zawodu funkcjonariusza                                           | 981 |
| 11.       | Odmowa wykonania decyzji w sprawie przeniesienia, o którym mowa w art. 162 ust. 2 i 5                     | 983 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                       |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 12. Pisemne zgłoszenie przez funkcjonariusza żądania zwolnienia ze służby                                                                                                                                                                                             | 984  |
| 13. Niezgłoszenie się do służby w terminie 14 dni od dnia zakończenia okresu oddelegowania                                                                                                                                                                            | 986  |
| 14. Zwolnienie ze służby a usprawiedliwiona nieobecność w służbie                                                                                                                                                                                                     | 986  |
| 15. Zwolnienie ze służby w związku ze zniesieniem jednostki organizacyjnej KAS                                                                                                                                                                                        | 987  |
| 16. Zwolnienie ze służby w związku z nieprzyjęciem propozycji z art. 170 p.w.u.KAS                                                                                                                                                                                    | 987  |
| 17. Zwolnienie ze służby a status bezrobotnego i prawo do zasiłku                                                                                                                                                                                                     | 987  |
| 18. Zwolnienie ze służby a zawieszenie postępowania administracyjnego                                                                                                                                                                                                 | 989  |
| 19. Odwołanie. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja                                                                                                                                                                                                         | 990  |
| 20. Zaopatrzenie emerytalne                                                                                                                                                                                                                                           | 990  |
| Art. 180. [Przesłanki zwolnienia ze służby – fakultatywne]                                                                                                                                                                                                            | 990  |
| 1. Fakultatywne przesłanki zwolnienia ze służby                                                                                                                                                                                                                       | 991  |
| 2. Niewywiązywanie się z obowiązków służbowych w służbie stałej stwierdzone w dwóch następujących po sobie ocenach okresowych                                                                                                                                         | 991  |
| 3. Skazanie prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo inne niż określone w art. 179 ust. 1 pkt 2                                                                                                                                                                      | 992  |
| 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               | 993  |
| 5. Niewyrażenie zgody na przeniesienie na niższe stanowisko służbowe                                                                                                                                                                                                  | 994  |
| 6. Nieobecność w służbie z powodu choroby trwającej dłużej niż rok                                                                                                                                                                                                    | 995  |
| 7. Warunkowe umorzenie postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego, jeżeli popełniony czyn stanowił przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub umyślne przestępstwo skarbowe                                                              | 997  |
| 8. Dwukrotne nieusprawiedliwione niestawienie się na badania lub obserwację                                                                                                                                                                                           | 1001 |
| 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 | 1004 |

|                                                                                                                                       |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 10. Upływ 12 miesięcy okresu zawieszenia w pełnieniu obowiązków służbowych, jeżeli nie ustąpiły przyczyny będące podstawą zawieszenia | 1010 |
| 11. Decyzja uznaniowa                                                                                                                 | 1012 |
| 12. Odwołanie. Wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Decyzja                                                                         | 1014 |
| 13. Zaopatrzenie emerytalne                                                                                                           | 1014 |
| Art. 181. [Ograniczenia ustawowe w zwolnieniu ze służby]                                                                              | 1015 |
| 1. Ograniczenia ustawowe w zwolnieniu ze służby                                                                                       | 1015 |
| 2. Względny charakter zakazu zwolnienia                                                                                               | 1016 |
| Art. 182. [Wygaśnięcie stosunku służbowego]                                                                                           | 1017 |
| 1. Wygaśnięcie stosunku służbowego                                                                                                    | 1018 |
| 2. Śmierć funkcjonariusza                                                                                                             | 1018 |
| 3. Niezgłoszenie się funkcjonariusza do służby                                                                                        | 1019 |
| 4. Skutek i charakter prawny wygaśnięcia stosunku służbowego                                                                          | 1020 |
| 5. Przywrócenie terminu do zgłoszenia się do służby                                                                                   | 1022 |
| 6. Wygaśnięcie stosunku służbowego a przywrócenie do służby na podstawie art. 185                                                     | 1025 |
| 7. Zaginięcie funkcjonariusza                                                                                                         | 1026 |
| 8. Świadcstwo służby                                                                                                                  | 1027 |
| 9. Wygaśnięcie stosunku służbowego na podstawie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS                                                | 1027 |
| 10. Zaopatrzenie emerytalne                                                                                                           | 1033 |
| Art. 183. [Terminy zwolnienia ze służby]                                                                                              | 1034 |
| 1. Terminy zwolnienia ze służby – uwagi ogólne                                                                                        | 1034 |
| 2. Zwolnienie od pełnienia służby po doręczeniu decyzji o zwolnieniu ze służby                                                        | 1035 |
| Art. 184. [Skutki uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji o zwolnieniu ze służby]                                              | 1036 |
| 1. Konsekwencje uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji o zwolnieniu ze służby                                                 | 1036 |
| 2. Uchylenie lub stwierdzenie nieważności decyzji                                                                                     | 1038 |
| 3. Rekompensata za okres zwolnienia                                                                                                   | 1039 |
| Art. 185. [Przywrócenie do służby a postępowanie karne]                                                                               | 1040 |
| 1. Przywrócenie do służby w związku z ustaniem postępowania karnego, uniewinnieniem lub uchyleniem wyroku skazującego                 | 1040 |
| 2. Termin 7-dniowy                                                                                                                    | 1041 |
| 3. Przywrócenie do służby na podstawie art. 185 ust. 1 pkt 1 a uprzednie wygaśnięcie stosunku służbowego                              | 1042 |
| 4. Katalog zamknięty podstaw przywrócenia do służby w związku z zakończeniem postępowania karnego                                     | 1044 |
| 5. Warunki pełnienia służby po przywróceniu                                                                                           | 1046 |

|           |                                                                                                                                           |      |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 186. | [Przywrócenie do służby po zakończeniu innej służby państwowej, działalności samorządowej lub pracy w jednostkach UE] . . . . .           | 1047 |
|           | 1. Przywrócenie do służby po zakończeniu innej służby państwowej, działalności samorządowej lub w jednostkach Unii Europejskiej . . . . . | 1047 |
|           | 2. Warunki pełnienia służby po przywróceniu . . . . .                                                                                     | 1048 |
| Art. 187. | [Konsekwencje uchylenia kary dyscyplinarnej] . . . . .                                                                                    | 1049 |
|           | 1. Tryb przywrócenia do służby w przypadku uchylenia kary dyscyplinarnej . . . . .                                                        | 1049 |
|           | 2. Uchylenie kary dyscyplinarnej obniżenia stopnia służbowego lub pozbawienia stopnia oficerskiego lub generalskiego . . . . .            | 1050 |
| Art. 188. | [Świadectwo służby] . . . . .                                                                                                             | 1052 |
|           | 1. Świadectwo służby . . . . .                                                                                                            | 1053 |
|           | 2. Przyczyny wydania świadectwa służby . . . . .                                                                                          | 1054 |
|           | 3. Treść świadectwa służby . . . . .                                                                                                      | 1055 |
|           | 4. Sprostowanie świadectwa służby . . . . .                                                                                               | 1057 |
|           | 5. Zaskarżanie odmowy sprostowania świadectwa służby . . . . .                                                                            | 1058 |
|           | 6. Jednostka upoważniona do wydania świadectwa służby i jego sprostowania . . . . .                                                       | 1058 |
|           | 7. Osoby upoważnione do otrzymania świadectwa służby i żądania jego wydania . . . . .                                                     | 1059 |
|           | 8. Przepisy wykonawcze . . . . .                                                                                                          | 1060 |
|           | 9. Przepisy przejściowe . . . . .                                                                                                         | 1060 |
| Art. 189. | [Czas pełnienia służby] . . . . .                                                                                                         | 1062 |
|           | 1. Czas pełnienia służby – uwagi ogólne . . . . .                                                                                         | 1064 |
|           | 2. Wymiar obowiązków . . . . .                                                                                                            | 1064 |
|           | 3. Prawo do odpoczynku . . . . .                                                                                                          | 1065 |
|           | 4. Doba i tydzień w Służbie Celno-Skarbowej . . . . .                                                                                     | 1065 |
|           | 5. Zwykły wymiar czasu pracy . . . . .                                                                                                    | 1066 |
|           | 6. Przedłużony czas służby i jego dopuszczalność . . . . .                                                                                | 1066 |
|           | 7. Przerwa w pełnieniu służby . . . . .                                                                                                   | 1070 |
|           | 8. Odpoczynek dobowy . . . . .                                                                                                            | 1070 |
|           | 9. Odpoczynek tygodniowy . . . . .                                                                                                        | 1071 |
|           | 10. Dodatkowy dzień wolny . . . . .                                                                                                       | 1072 |
|           | 11. Harmonogram służby . . . . .                                                                                                          | 1072 |
|           | 12. Zmianowy system służby . . . . .                                                                                                      | 1073 |
|           | 13. Jednostka pływająca . . . . .                                                                                                         | 1073 |
|           | 14. Ewidencja czasu służby . . . . .                                                                                                      | 1074 |
|           | 15. Rozporządzenie wykonawcze . . . . .                                                                                                   | 1075 |
|           | 16. Przepisy przejściowe . . . . .                                                                                                        | 1076 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                     |      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 189a. [Pełnienie służby w formie zdalnej] .....                                                                                                                                                                                                                                | 1076 |
| 1. Służba i praca zdalna w KAS .....                                                                                                                                                                                                                                                | 1077 |
| 2. Polecenie służby zdalnej w KAS .....                                                                                                                                                                                                                                             | 1078 |
| 3. Warunki pełnienia służby w formie zdalnej .....                                                                                                                                                                                                                                  | 1078 |
| Art. 189b. [Obowiązki kierownika jednostki organizacyjnej w stosunku do funkcjonariusza pełniącego służbę w formie zdalnej; kontrola warunków bezpieczeństwa i higieny służby pełnionej w formie zdalnej; wypadek pozostający w związku z pełnieniem służby w formie zdalnej] ..... | 1080 |
| 1. Obowiązki kierownika jednostki względem funkcjonariusza pełniącego służbę w formie zdalnej .....                                                                                                                                                                                 | 1081 |
| 2. Obowiązki informacyjne względem funkcjonariusza pełniącego służbę w formie zdalnej .....                                                                                                                                                                                         | 1082 |
| 3. Obowiązki funkcjonariusza pełniącego służbę w formie zdalnej .....                                                                                                                                                                                                               | 1083 |
| 4. Kontrola wykonywania obowiązków przez funkcjonariusza pełniącego służbę w formie zdalnej .....                                                                                                                                                                                   | 1084 |
| 5. Wypadek podczas pełnienia służby w formie zdalnej .....                                                                                                                                                                                                                          | 1084 |
| <b>Rozdział 4. Stanowiska i stopnie służbowe funkcjonariuszy</b> .....                                                                                                                                                                                                              | 1086 |
| Art. 190. [Stanowiska służbowe] .....                                                                                                                                                                                                                                               | 1086 |
| 1. Geneza i zakres przepisu .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 1086 |
| 2. Rodzaje stanowisk służbowych .....                                                                                                                                                                                                                                               | 1086 |
| 3. Sposób powoływania i odwoływania ze stanowisk służbowych .....                                                                                                                                                                                                                   | 1087 |
| 4. Akty wykonawcze .....                                                                                                                                                                                                                                                            | 1088 |
| 5. Orzecznictwo .....                                                                                                                                                                                                                                                               | 1090 |
| Art. 191. (uchylony) .....                                                                                                                                                                                                                                                          | 1090 |
| 1. Geneza i zakres przepisu .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 1090 |
| 2. Orzecznictwo .....                                                                                                                                                                                                                                                               | 1091 |
| Art. 192. [Korpusy i stopnie służbowe] .....                                                                                                                                                                                                                                        | 1092 |
| 1. Geneza i zakres przepisu .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 1093 |
| 2. Korpusy i stopnie służbowe .....                                                                                                                                                                                                                                                 | 1093 |
| 3. Uprawnienia do mianowania na stopnie służbowe .....                                                                                                                                                                                                                              | 1094 |
| 4. Warunki mianowania na stopnie służbowe .....                                                                                                                                                                                                                                     | 1095 |
| 5. Przepisy przejściowe .....                                                                                                                                                                                                                                                       | 1097 |
| 6. Orzecznictwo .....                                                                                                                                                                                                                                                               | 1097 |
| Art. 193. [Używanie stopni służbowych] .....                                                                                                                                                                                                                                        | 1097 |
| 1. Trwałość stopni służbowych .....                                                                                                                                                                                                                                                 | 1098 |
| 2. Wątpliwości interpretacyjne .....                                                                                                                                                                                                                                                | 1098 |
| Art. 194. [Przesłanki utraty stopnia służbowego] .....                                                                                                                                                                                                                              | 1099 |
| Art. 195. [Organy pozbawiające i obniżające stopnie służbowe] .....                                                                                                                                                                                                                 | 1099 |
| 1. Geneza i zakres przepisu .....                                                                                                                                                                                                                                                   | 1099 |
| 2. Organy uprawnione do pozbawiania i obniżania stopni służbowych .....                                                                                                                                                                                                             | 1099 |

|                                                            |                                                                                                          |      |
|------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 196.                                                  | [Przywrócenie stopnia służbowego] .....                                                                  | 1100 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1100 |
| 2.                                                         | Organy uprawnione do przywracania stopni służbowych ...                                                  | 1100 |
| Art. 197.                                                  | [Mianowanie na wyższy stopień służbowy] .....                                                            | 1101 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1102 |
| 2.                                                         | Okresy oczekiwania na awans .....                                                                        | 1103 |
| 3.                                                         | Szczególne tryby awansowania .....                                                                       | 1103 |
| 4.                                                         | Przepisy wykonawcze .....                                                                                | 1105 |
| Art. 198.                                                  | [Równorzędność stopni służbowych] .....                                                                  | 1105 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1106 |
| 2.                                                         | Warunki mianowania .....                                                                                 | 1107 |
| 3.                                                         | Równoważność stopni .....                                                                                | 1107 |
| <b>Rozdział 5. Obowiązki i prawa funkcjonariuszy</b> ..... |                                                                                                          | 1109 |
| Art. 199.                                                  | [Obowiązki funkcjonariusza] .....                                                                        | 1109 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1109 |
| 2.                                                         | Odpowiedzialność za niedochowanie obowiązków .....                                                       | 1109 |
| Art. 200.                                                  | [Oświadczenie o stanie majątkowym] .....                                                                 | 1110 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1111 |
| 2.                                                         | Terminy składania oświadczeń majątkowych .....                                                           | 1111 |
| 3.                                                         | Podmiot właściwy w zakresie przyjmowania oświadczeń ...                                                  | 1111 |
| 4.                                                         | Zawartość i analiza oświadczeń .....                                                                     | 1112 |
| 5.                                                         | Przepisy wykonawcze .....                                                                                | 1113 |
| Art. 201.                                                  | [Zakazy związane z wykonywaniem obowiązków<br>służbowych] .....                                          | 1114 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1114 |
| 2.                                                         | Działania zakazane w trakcie służby .....                                                                | 1114 |
| Art. 202.                                                  | [Zakazy: członkostwa, zatrudnienia, sprawowania funkcji,<br>prowadzenia działalności gospodarczej] ..... | 1115 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1115 |
| 2.                                                         | Zakazy .....                                                                                             | 1116 |
| Art. 203.                                                  | [Zakaz posiadania i korzystania z prywatnych urządzeń<br>służących do komunikacji elektronicznej] .....  | 1116 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1117 |
| 2.                                                         | Zakres ograniczenia .....                                                                                | 1117 |
| 3.                                                         | Akty wykonawcze .....                                                                                    | 1118 |
| Art. 203a.                                                 | [Obowiązek powiadomienia o zamiarze wyjazdu<br>za granicę] .....                                         | 1119 |
| Art. 204.                                                  | [Obowiązek wykonywania poleceń służbowych. Odmowa<br>wykonania polecenia] .....                          | 1120 |
| 1.                                                         | Geneza i zakres przepisu .....                                                                           | 1121 |
| 2.                                                         | Przypadki prawa do odmowy wykonania polecenia<br>służbowego .....                                        | 1121 |
| 3.                                                         | Skutki wykonania lub odmowy wykonania polecenia<br>służbowego .....                                      | 1122 |
| Art. 205.                                                  | [Zgoda na wykonywanie dodatkowych zajęć zarobkowych] ...                                                 | 1122 |

|            |                                                                                               |      |
|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|------|
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1123 |
|            | 2. Warunki dodatkowego zarobkowania                                                           | 1123 |
|            | 3. Akty wykonawcze                                                                            | 1124 |
| Art. 206.  | [Ocena okresowa. Opinia służbowa]                                                             | 1125 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1125 |
|            | 2. Ocena okresowa                                                                             | 1125 |
|            | 3. Opinia służbowa                                                                            | 1127 |
|            | 4. Akty wykonawcze i przepisy przejściowe                                                     | 1127 |
| Art. 207.  | [Badanie zdolności fizycznej i psychicznej funkcjonariusza do pełnienia służby na stanowisku] | 1130 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1131 |
|            | 2. Orzekanie przez komisje lekarskie                                                          | 1131 |
|            | 3. Akty wykonawcze                                                                            | 1132 |
|            | 4. Orzecznictwo                                                                               | 1133 |
| Art. 208.  | [Obowiązek wykonywania obowiązków służbowych w umundurowaniu]                                 | 1133 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1134 |
|            | 2. Umundurowanie                                                                              | 1134 |
|            | 3. Akty wykonawcze i przepisy przejściowe                                                     | 1136 |
| Art. 208a. | [Uczestnictwo funkcjonariusza w szkoleniach w ramach KAS]                                     | 1137 |
| Art. 209.  | [Obowiązek zwrotu kosztów nauki]                                                              | 1138 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1138 |
|            | 2. Zasady zwrotu kosztów szkoleń                                                              | 1138 |
| Art. 210.  | [Ochrona prawna funkcjonariusza]                                                              | 1139 |
| Art. 211.  | [Zwrot kosztów obrony]                                                                        | 1140 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1140 |
|            | 2. Uprawnienie do zwrotu kosztów obrony                                                       | 1140 |
|            | 3. Orzecznictwo                                                                               | 1141 |
| Art. 212.  | [Świadczenia socjalne]                                                                        | 1141 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1141 |
|            | 2. Akty wykonawcze i przepisy przejściowe                                                     | 1141 |
| Art. 213.  | [Nieodpłatne wyżywienie i napoje lub równoważnik pieniężny w zamian za wyżywienie]            | 1143 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1143 |
|            | 2. Akty wykonawcze                                                                            | 1144 |
| Art. 214.  | [Uprawnienia związane z rodzicielstwem i równym traktowaniem w zatrudnieniu]                  | 1145 |
| Art. 215.  | [Umowa o pracę w celu zastępstwa funkcjonariusza]                                             | 1146 |
| Art. 216.  | [Urlop wypoczynkowy, dodatkowy urlop wypoczynkowy, urlop okolicznościowy]                     | 1147 |
|            | 1. Geneza i zakres przepisu                                                                   | 1147 |
|            | 2. Urlopy podstawowe                                                                          | 1147 |
|            | 3. Urlopy dodatkowe                                                                           | 1148 |

|                                                                                  |                                                                                                                                          |      |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 217.                                                                        | [Płatny urlop zdrowotny] . . . . .                                                                                                       | 1148 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1148 |
|                                                                                  | 2. Urlop zdrowotny . . . . .                                                                                                             | 1148 |
| Art. 218.                                                                        | [Urlop bezpłatny] . . . . .                                                                                                              | 1149 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1149 |
|                                                                                  | 2. Urlop bezpłatny i jego skutki . . . . .                                                                                               | 1149 |
| Art. 218a.                                                                       | [Urlop opiekuńczy] . . . . .                                                                                                             | 1150 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1150 |
|                                                                                  | 2. Odesłanie do Kodeksu pracy . . . . .                                                                                                  | 1151 |
| Art. 218b.                                                                       | [Zwolnienie ze służby z powodu działania siły wyższej w pilnych<br>sprawach rodzinnych spowodowanych chorobą<br>lub wypadkiem] . . . . . | 1152 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1152 |
|                                                                                  | 2. Odesłanie do Kodeksu pracy . . . . .                                                                                                  | 1152 |
| Art. 219.                                                                        | [Wyróżnienia za szczególne osiągnięcia] . . . . .                                                                                        | 1153 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1153 |
|                                                                                  | 2. Akty wykonawcze . . . . .                                                                                                             | 1154 |
| Art. 220.                                                                        | [Nagroda pieniężna za szczególne osiągnięcia] . . . . .                                                                                  | 1154 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1154 |
|                                                                                  | 2. Akty wykonawcze . . . . .                                                                                                             | 1155 |
| Art. 221.                                                                        | [Bezpieczeństwo i higiena służby] . . . . .                                                                                              | 1155 |
|                                                                                  | 1. Geneza i zakres przepisu . . . . .                                                                                                    | 1156 |
|                                                                                  | 2. Akty wykonawcze . . . . .                                                                                                             | 1156 |
| Art. 222.                                                                        | [Związki zawodowe funkcjonariuszy] . . . . .                                                                                             | 1156 |
| <b>Rozdział 6. Uposażenie i inne świadczenia pieniężne funkcjonariuszy</b> . . . |                                                                                                                                          | 1157 |
| Art. 223.                                                                        | [Powstanie prawa do uposażenia. Przeciętne uposażenie] . . . . .                                                                         | 1157 |
| Art. 224.                                                                        | [Elementy składowe uposażenia] . . . . .                                                                                                 | 1158 |
| Art. 225.                                                                        | [Delegacja ustawowa do określenia uposażenia<br>zasadniczego] . . . . .                                                                  | 1159 |
| Art. 226.                                                                        | [Dodatki do uposażenia zasadniczego] . . . . .                                                                                           | 1160 |
| Art. 226a.                                                                       | [Świadczenie za długoletnią służbę] . . . . .                                                                                            | 1161 |
| Art. 226b.                                                                       | [Świadczenie motywacyjne] . . . . .                                                                                                      | 1162 |
| Art. 227.                                                                        | [Wypłata uposażenia] . . . . .                                                                                                           | 1165 |
| Art. 228.                                                                        | [Prawo do uposażenia funkcjonariusza odwołanego<br>ze stanowiska] . . . . .                                                              | 1166 |
| Art. 229.                                                                        | [Zawieszenie wypłaty uposażenia. Utrata części uposażenia] . . .                                                                         | 1166 |
| Art. 230.                                                                        | [Uposażenie w razie urlopu, choroby i macierzyństwa] . . . . .                                                                           | 1168 |
| Art. 231.                                                                        | [Uposażenie za okresy urlopowe] . . . . .                                                                                                | 1169 |
| Art. 232.                                                                        | [Podstawa obliczania uposażenia chorobowego] . . . . .                                                                                   | 1171 |
| Art. 233.                                                                        | [Okresy zwolnienia lekarskiego funkcjonariusza] . . . . .                                                                                | 1172 |
| Art. 234.                                                                        | [Wysokość uposażenia chorobowego funkcjonariusza] . . . . .                                                                              | 1174 |
| Art. 235.                                                                        | [Zaświadczenie lekarskie i inne dokumenty usprawiedliwiające<br>nieobecność] . . . . .                                                   | 1175 |

|                                                                                                              |                                                                                                                    |      |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 236.                                                                                                    | [Kontrola zaświadczeń lekarskich, prawidłowości wykorzystania zwolnień lekarskich i oświadczeń. Utrata uposażenia] | 1177 |
| Art. 237.                                                                                                    | [Potrącenia uposażenia w razie choroby]                                                                            | 1181 |
| Art. 238.                                                                                                    | [Przeznaczenie środków uzyskanych z tytułu zmniejszenia uposażeń za okres zwolnień lekarskich]                     | 1182 |
| Art. 239.                                                                                                    | [Usprawiedliwianie nieobecności w służbie oraz udzielanie zwolnień od pełnienia służby]                            | 1183 |
| Art. 239a.                                                                                                   | [Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o komisjach lekarskich]                                                   | 1184 |
| Art. 240.                                                                                                    | [Dodatek za wieloletnią służbę]                                                                                    | 1185 |
| Art. 241.                                                                                                    | [Nagrody jubileuszowe]                                                                                             | 1186 |
| Art. 242.                                                                                                    | [Nagroda roczna]                                                                                                   | 1187 |
| Art. 243.                                                                                                    | [Należności z tytułu podróży służbowych]                                                                           | 1190 |
| Art. 244.                                                                                                    | [Równoważnik z tytułu dojazdu do miejsca pełnienia służby]                                                         | 1191 |
| Art. 245.                                                                                                    | [Ryczałt za używanie prywatnego pojazdu do celów służbowych]                                                       | 1192 |
| Art. 246.                                                                                                    | [Należność z tytułu zagranicznej podróży służbowej]                                                                | 1193 |
| Art. 247.                                                                                                    | [Ryczałt na pokrycie kosztów wyżywienia i innych drobnych wydatków z tytułu stałej służby poza RP]                 | 1193 |
| Art. 248.                                                                                                    | [Uposażenie zawieszonego funkcjonariusza]                                                                          | 1194 |
| Art. 249.                                                                                                    | [Egzekucja z uposażenia funkcjonariusza]                                                                           | 1195 |
| Art. 250.                                                                                                    | [Jednorazowa odprawa z tytułu zwolnienia ze służby]                                                                | 1196 |
| Art. 250a.                                                                                                   | [Przekazanie składek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych]                                                           | 1197 |
| Art. 251.                                                                                                    | [Odprawa pośmiertna]                                                                                               | 1200 |
| Art. 251a.                                                                                                   | [Zasiłek pogrzebowy w razie śmierci funkcjonariusza]                                                               | 1202 |
| Art. 251b.                                                                                                   | [Zasiłek pogrzebowy w razie śmierci członka rodziny funkcjonariusza]                                               | 1203 |
| Art. 251c.                                                                                                   | [Służba funkcjonariusza jako praca o szczególnym charakterze]                                                      | 1205 |
| Art. 252.                                                                                                    | [Przedawnienie roszczeń z tytułu prawa do uposażenia i innych świadczeń oraz należności pieniężnych]               | 1205 |
| <b>Dział VII. Odpowiedzialność dyscyplinarna</b>                                                             |                                                                                                                    | 1208 |
| <b>Rozdział 1. Organy dyscyplinarne właściwe w sprawach dyscyplinarnych członków korpusu służby cywilnej</b> |                                                                                                                    | 1208 |
| Art. 253.                                                                                                    | [Komisja dyscyplinarna, rzecznik]                                                                                  | 1208 |
| 1.                                                                                                           | Zasady odpowiedzialności dla osób zatrudnionych w KAS                                                              | 1208 |
| 2.                                                                                                           | Odpowiedzialność w ustawie o służbie cywilnej                                                                      | 1209 |
| 3.                                                                                                           | Przepisy ustawy o KAS dotyczące członków korpusu służby cywilnej                                                   | 1211 |
| 4.                                                                                                           | Przepisy przejściowe                                                                                               | 1212 |
| <b>Rozdział 2. Odpowiedzialność dyscyplinarna funkcjonariuszy</b>                                            |                                                                                                                    | 1213 |
| Art. 254.                                                                                                    | [Zakres odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy celno-skarbowych]                                         | 1213 |
| 1.                                                                                                           | Odpowiedzialność funkcjonariusza celno-skarbowego                                                                  | 1213 |

|                                                                                                                                         |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| 2. Zakres odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy celno-skarbowych                                                             | 1214 |
| 3. Niedopełnienie obowiązków służbowych lub wynikających ze złożonego ślubowania oraz przepisów prawa (art. 254 pkt 1)                  | 1216 |
| 4. Przekroczenie uprawnień określonych w przepisach prawa (art. 254 pkt 2)                                                              | 1219 |
| 5. Odmowa wykonania lub niewykonanie polecenia (art. 254 pkt 3)                                                                         | 1220 |
| 6. Zaniechanie czynności służbowej albo wykonanie jej w sposób niedbały lub nieprawidłowy (art. 254 pkt 4)                              | 1221 |
| 7. Wprowadzenie w błąd przełożonego lub innego funkcjonariusza (art. 254 pkt 5)                                                         | 1221 |
| 8. Nadużycie zajmowanego stanowiska dla osiągnięcia korzyści (art. 254 pkt 6)                                                           | 1222 |
| 9. Nieusprawiedliwione niestawienie się lub opuszczenie miejsca pełnienia służby (art. 254 pkt 7)                                       | 1222 |
| 10. Wprowadzenie się w stan ograniczający zdolność wykonywania zadania służbowego albo uniemożliwiający jego wykonanie (art. 254 pkt 8) | 1223 |
| 11. Utrata uzbrojenia służbowego (art. 254 pkt 9)                                                                                       | 1224 |
| 12. Umysłne naruszenie dóbr osobistych innego funkcjonariusza w czasie pełnienia służby (art. 254 pkt 10)                               | 1225 |
| 13. Stosowanie dyskryminacji, molestowania oraz mobbingu w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy (art. 254 pkt 11)                         | 1226 |
| 14. Odpowiedzialność dyscyplinarna w orzecznictwie sądów administracyjnych                                                              | 1227 |
| Art. 255. [Rodzaje kar dyscyplinarnych; zaostrenie i złagodzenie wymiaru kary]                                                          | 1228 |
| 1. Kary dyscyplinarne funkcjonariuszy celno-skarbowych                                                                                  | 1229 |
| 2. Odpowiedzialność dyscyplinarna a wina funkcjonariusza celno-skarbowego                                                               | 1230 |
| 3. Domniemanie niewinności w postępowaniu dyscyplinarnym                                                                                | 1232 |
| 4. Katalog kar dyscyplinarnych                                                                                                          | 1232 |
| 5. Współmierność kary do popełnionego przewinienia dyscyplinarnego                                                                      | 1235 |
| 6. Zaostrenie wymiaru kary                                                                                                              | 1238 |
| 7. Złagodzenie wymiaru kary                                                                                                             | 1238 |
| Art. 256. [Odstąpienie od wszczęcia postępowania; rozmowa dyscyplinująca]                                                               | 1240 |
| 1. Rozmowa dyscyplinująca                                                                                                               | 1241 |
| 2. Przewinienie dyscyplinarne mniejszej wagi                                                                                            | 1243 |
| 3. Notatka w aktach osobowych                                                                                                           | 1243 |
| 4. Środki zaskarżenia rozmowy dyscyplinującej                                                                                           | 1244 |

---

|           |                                                                                                                                      |      |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 257. | [Organy orzekające w sprawach dyscyplinarnych] . . . . .                                                                             | 1245 |
|           | 1. Organy dyscyplinarne w Służbie Celno-Skarbowej . . . . .                                                                          | 1245 |
|           | 2. Zastępcy organów dyscyplinarnych . . . . .                                                                                        | 1246 |
|           | 3. Uprawnienia zastępcy organu dyscyplinarnego . . . . .                                                                             | 1247 |
|           | 4. Udział aparatu pomocniczego . . . . .                                                                                             | 1247 |
|           | 5. Sprawy wyłączone z orzekania przez zastępców organów<br>dyscyplinarnych . . . . .                                                 | 1248 |
| Art. 258. | [Wszczęcie lub przejście do prowadzenia postępowania<br>przez Szefa KAS] . . . . .                                                   | 1248 |
|           | 1. Szczególne uprawnienie Szefa KAS . . . . .                                                                                        | 1248 |
|           | 2. Przejęcie postępowania przez Szefa KAS . . . . .                                                                                  | 1248 |
|           | 3. Szczególnie uzasadnione przypadki . . . . .                                                                                       | 1249 |
| Art. 259. | [Powołanie rzecznika dyscyplinarnego; wyznaczenie innego<br>funkcjonariusza do prowadzenia postępowania<br>wyjaśniającego] . . . . . | 1249 |
|           | 1. Postępowanie wyjaśniające rzecznika dyscyplinarnego . . . . .                                                                     | 1249 |
|           | 2. Powołanie rzecznika dyscyplinarnego . . . . .                                                                                     | 1250 |
|           | 3. Kadencja rzecznika . . . . .                                                                                                      | 1250 |
|           | 4. Zastępstwo rzecznika dyscyplinarnego . . . . .                                                                                    | 1251 |
|           | 5. Przepisy przejściowe . . . . .                                                                                                    | 1251 |
| Art. 260. | [Rzecznik dyscyplinarny – wymagania na stanowisku<br>oraz przesłanki odwołania] . . . . .                                            | 1251 |
|           | 1. Wymogi wobec rzecznika dyscyplinarnego . . . . .                                                                                  | 1252 |
|           | 2. Odwołanie rzecznika . . . . .                                                                                                     | 1253 |
| Art. 261. | [Postępowanie wyjaśniające] . . . . .                                                                                                | 1255 |
|           | 1. Postępowanie wyjaśniające . . . . .                                                                                               | 1255 |
|           | 2. Przesłanki wszczęcia postępowania wyjaśniającego . . . . .                                                                        | 1256 |
|           | 3. Udział funkcjonariusza . . . . .                                                                                                  | 1256 |
|           | 4. Uprawnienia rzecznika w postępowaniu wyjaśniającym . . . . .                                                                      | 1257 |
|           | 5. Zakończenie postępowania wyjaśniającego . . . . .                                                                                 | 1258 |
| Art. 262. | [Wszczęcie postępowania dyscyplinarnego] . . . . .                                                                                   | 1260 |
|           | 1. Wszczęcie postępowania dyscyplinarnego – uwagi ogólne . . . . .                                                                   | 1260 |
|           | 2. Dzień wszczęcia postępowania dyscyplinarnego . . . . .                                                                            | 1261 |
|           | 3. Treść postanowienia o wszczęciu postępowania<br>dyscyplinarnego . . . . .                                                         | 1261 |
|           | 4. Obwiniony w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                                                                      | 1262 |
| Art. 263. | [Zakaz wszczynania postępowania i przedawnienie karalności<br>za delikt dyscyplinarny] . . . . .                                     | 1262 |
|           | 1. Termin wszczęcia postępowania dyscyplinarnego . . . . .                                                                           | 1263 |
|           | 2. Dzień popełnienia czynu i przedawnienie karalności . . . . .                                                                      | 1264 |
|           | 3. Wielość czynów dyscyplinarnych a ciąg czynów . . . . .                                                                            | 1264 |
|           | 4. Wydłużenie terminu przedawnienia . . . . .                                                                                        | 1266 |
|           | 5. Złożenie wyjaśnień poza jednostką KAS a prowadzący<br>postępowanie . . . . .                                                      | 1267 |

---

|           |                                                                                                     |      |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 264. | [Obrońca obwinionego] . . . . .                                                                     | 1267 |
|           | 1. Prawo obwinionego do obrony . . . . .                                                            | 1268 |
|           | 2. Prawo do powołania obrońcy . . . . .                                                             | 1268 |
|           | 3. Ograniczenie umocowania obrońcy . . . . .                                                        | 1269 |
|           | 4. Prawa i obowiązki obrońcy obwinionego . . . . .                                                  | 1269 |
|           | 5. Liczba obrońców w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                               | 1270 |
|           | 6. Obrońca z „urzędu” w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                            | 1270 |
|           | 7. Prawo do zwrotu kosztów ustanowionego obrońcy . . . . .                                          | 1271 |
| Art. 265. | [Czynności dowodowe; sprawozdanie rzecznika<br>dyscyplinarnego] . . . . .                           | 1271 |
|           | 1. Postępowanie dowodowe . . . . .                                                                  | 1272 |
|           | 2. Termin zakończenia postępowania dowodowego . . . . .                                             | 1273 |
|           | 3. Zakończenie postępowania dyscyplinarnego . . . . .                                               | 1274 |
|           | 4. Zapoznanie obwinionego z aktami . . . . .                                                        | 1274 |
|           | 5. Sprawozdanie rzecznika sporządzane po zakończeniu<br>postępowania dyscyplinarnego . . . . .      | 1275 |
| Art. 266. | [Orzeczenie dyscyplinarne] . . . . .                                                                | 1276 |
|           | 1. „Rozprawa” dyscyplinarna (wysłuchanie) a postępowanie<br>dyscyplinarne . . . . .                 | 1277 |
|           | 2. Czynności przed wydaniem orzeczenia . . . . .                                                    | 1277 |
|           | 3. Wyjaśnienia obwinionego i głos rzecznika<br>dyscyplinarnego . . . . .                            | 1278 |
|           | 4. Orzeczenie dyscyplinarne . . . . .                                                               | 1278 |
|           | 5. Treść orzeczenia dyscyplinarnego . . . . .                                                       | 1279 |
|           | 6. Treść rozstrzygnięcia . . . . .                                                                  | 1282 |
| Art. 267. | [Postępowanie] . . . . .                                                                            | 1284 |
|           | 1. Postępowanie odwoławcze w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                       | 1285 |
|           | 2. Orzeczenie dyscyplinarne a jego uzasadnienie . . . . .                                           | 1285 |
|           | 3. Organ dyscyplinarny – odwoławczy . . . . .                                                       | 1286 |
|           | 4. Pełnomocnik w postępowaniu odwoławczym . . . . .                                                 | 1287 |
|           | 5. Właściwość odwoławczych organów dyscyplinarnych . . . . .                                        | 1287 |
|           | 6. Dewolutywność odwołania . . . . .                                                                | 1288 |
|           | 7. Termin wniesienia odwołania . . . . .                                                            | 1289 |
|           | 8. Przywrócenie terminu wniesienia środka zaskarżenia . . . . .                                     | 1290 |
|           | 9. Termin przekazania odwołania organowi drugiej<br>instancji . . . . .                             | 1293 |
|           | 10. Orzeczenia dyscyplinarne drugoinstancyjne . . . . .                                             | 1293 |
|           | 11. Niedopuszczalność odwołania od orzeczenia<br>dyscyplinarnego . . . . .                          | 1294 |
| Art. 268. | [Zakaz <i>reformationis in peius</i> ] . . . . .                                                    | 1295 |
|           | 1. Zasada <i>reformationis in peius</i> – uwagi ogólne . . . . .                                    | 1295 |
|           | 2. Zasada <i>reformationis in peius</i> w postępowaniu<br>dyscyplinarnym . . . . .                  | 1296 |
|           | 3. Przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia a zasada<br><i>reformationis in peius</i> . . . . . | 1297 |

|           |                                                                                   |      |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------|------|
| Art. 269. | [Prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego] . . . . .                  | 1298 |
|           | 1. Skarga do sądu administracyjnego . . . . .                                     | 1298 |
|           | 2. Zakres badania sprawy przez sąd administracyjny . . . . .                      | 1299 |
| Art. 270. | [Wykonanie kar dyscyplinarnych] . . . . .                                         | 1299 |
|           | 1. Wykonanie kary dyscyplinarnej . . . . .                                        | 1299 |
|           | 2. Prawomocność orzeczenia dyscyplinarnego . . . . .                              | 1301 |
|           | 3. Kierownik jednostki jako podmiot wykonujący orzeczenie dyscyplinarne . . . . . | 1302 |
| Art. 271. | [Zatarcie kary dyscyplinarnej] . . . . .                                          | 1303 |
|           | 1. Zatarcie kary dyscyplinarnej – uwagi ogólne . . . . .                          | 1303 |
|           | 2. Terminy zatarcia . . . . .                                                     | 1303 |
|           | 3. Wniosek o wcześniejsze zatarcie kary . . . . .                                 | 1304 |
|           | 4. Zniszczenie orzeczenia dyscyplinarnego . . . . .                               | 1304 |
| Art. 272. | [Zatarcie kary w razie ponownego ukarania] . . . . .                              | 1305 |
| Art. 273. | [Koszty biegłych i ekspertyz] . . . . .                                           | 1305 |
|           | 1. Koszty w postępowaniu w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                       | 1305 |
|           | 2. Biegły w postępowaniu w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                       | 1306 |
|           | 3. Ekspertyzy w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                  | 1308 |
|           | 4. Inne koszty sprawy dyscyplinarnej . . . . .                                    | 1309 |
|           | 5. Zasady obciążania obwinionego kosztami w sprawie dyscyplinarnej . . . . .      | 1310 |
| Art. 274. | [Delegacja ustawowa – postępowanie wyjaśniające i dyscyplinarne] . . . . .        | 1314 |
|           | 1. Rozporządzenia . . . . .                                                       | 1314 |
|           | 2. Postępowanie wyjaśniające . . . . .                                            | 1314 |
|           | 3. Postępowanie dyscyplinarne . . . . .                                           | 1315 |
|           | 4. Zapoznanie obwinionego z materiałem dowodowym . . . . .                        | 1316 |
|           | 5. Orzeczenie dyscyplinarne . . . . .                                             | 1317 |
|           | 6. Odwołanie od orzeczenia dyscyplinarnego . . . . .                              | 1317 |
|           | 7. Wykonanie kary dyscyplinarnej . . . . .                                        | 1318 |
| Art. 275. | [Uzupełniające stosowanie przepisów k.p.k.] . . . . .                             | 1318 |
|           | 1. Odpowiednie stosowanie przepisów Kodeksu postępowania karnego . . . . .        | 1319 |
|           | 2. Właściwość organu i jego wyłączenie . . . . .                                  | 1320 |
|           | 3. obrońca obwinionego i organizacja społeczna . . . . .                          | 1321 |
|           | 4. Pisma w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                       | 1322 |
|           | 5. Terminy . . . . .                                                              | 1322 |
|           | 6. Doręczenia w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                  | 1323 |
|           | 7. Dowody w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                                      | 1323 |
|           | 8. Kary porządkowe . . . . .                                                      | 1325 |
|           | 9. „Rozprawa główna” . . . . .                                                    | 1325 |
|           | 10. Koszty postępowania . . . . .                                                 | 1326 |
|           | 11. Postępowanie odwoławcze . . . . .                                             | 1326 |
|           | 12. Cofnięcie odwołania od orzeczenia dyscyplinarnego . . . . .                   | 1328 |
|           | 13. Wznowienie postępowania w sprawie dyscyplinarnej . . . . .                    | 1328 |

|                                                                                                                            |      |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| <b>Rozdział 3. Rozpatrywanie sporów o roszczenia funkcjonariuszy ze stosunku służbowego</b>                                | 1331 |
| Art. 276. [Postępowanie odwoławcze od decyzji w sprawach stosunków służbowych]                                             | 1331 |
| 1. Sprawy ze stosunków służbowych                                                                                          | 1331 |
| 2. Terminy i środki zaskarżenia                                                                                            | 1332 |
| 3. Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego przy wydawaniu decyzji z art. 276                                     | 1332 |
| 4. Wykonanie decyzji                                                                                                       | 1334 |
| 5. Skarga do sądu administracyjnego                                                                                        | 1334 |
| 6. Zakres spraw poddanych kontroli sądów administracyjnych                                                                 | 1335 |
| Art. 277. [Sąd właściwy w sprawach roszczeń ze stosunku służbowego]                                                        | 1344 |
| 1. Zakres spraw poddanych kognicji sądu powszechnego                                                                       | 1344 |
| 2. Strony postępowania przed sądem pracy                                                                                   | 1346 |
| 3. Właściwość sądu pracy                                                                                                   | 1347 |
| 4. Powództwo do sądu pracy                                                                                                 | 1349 |
| <b>Dział VIII. Przepisy karne</b>                                                                                          | 1353 |
| Art. 278. [Odpowiedzialność karna za ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową]                                    | 1353 |
| Art. 278a. [Odpowiedzialność karna za podanie nieprawdy w oświadczeniu o stanie majątkowym]                                | 1358 |
| <b>Dział VIIIA. Przepisy epizodyczne</b>                                                                                   | 1360 |
| Art. 278b. [Obowiązek przekazywania informacji o płatnościach bezgotówkowych na żądanie organów KAS]                       | 1360 |
| Art. 278c. [Kontrola realizacji obowiązku przekazywania informacji o płatnościach bezgotówkowych na żądanie organów KAS]   | 1363 |
| Art. 278d. [Przepisy stosowane do obowiązku przekazywania informacji o płatnościach bezgotówkowych na żądanie organów KAS] | 1364 |
| Art. 278e. [Kara pieniężna]                                                                                                | 1364 |
| Art. 278f. [Kara grzywny]                                                                                                  | 1366 |
| <b>Dział IX. Przepis końcowy</b>                                                                                           | 1368 |
| Art. 279. [Wejście w życie ustawy]                                                                                         | 1368 |
| <b>Bibliografia</b>                                                                                                        | 1371 |
| <b>Autorzy</b>                                                                                                             | 1381 |

# Wykaz skrótów

## 1. Akty prawne

|                                                     |                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| k.c.                                                | – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.)                                                                                                                                                    |
| k.k.                                                | – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2024 r. poz. 17)                                                                                                                                                                |
| k.k.s.                                              | – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.)                                                                                                                                              |
| k.k.w.                                              | – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2023 r. poz. 127 ze zm.)                                                                                                                                             |
| Konstytucja RP                                      | – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, 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. Nr 6, poz. 31) |
| Konwencja TIR                                       | – Konwencja celna dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (Konwencja TIR) sporządzona w Genewie 14.11.1975 r. (Dz.U. z 1984 r. Nr 17, poz. 76 ze zm.)                                          |
| k.p.                                                | – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2023 r. poz. 1465)                                                                                                                                                             |
| k.p.a.                                              | – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)                                                                                                                              |
| k.p.c.                                              | – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1550 ze zm.)                                                                                                                                     |
| k.p.k.                                              | – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 37)                                                                                                                                                 |
| k.p.s.w.                                            | – ustawa z 24.08.2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2022 r. poz. 1124 ze zm.)                                                                                                                      |

|                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| k.r.o.                     | – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2023 r. poz. 2809)                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| k.w.                       | – ustawa z 20.05.1971 r. – Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2023 r. poz. 2119)                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| o.p.                       | – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| p.p.s.a.                   | – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 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 2023 r. poz. 2488 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| pr. cel.                   | – ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2023 r. poz. 1590 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| pr. dew.                   | – ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2022 r. poz. 309)                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| pr. energ.                 | – ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2022 r. poz. 1385 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| pr. poczt.                 | – ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 1640)                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| pr. przed.                 | – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| pr. tel.                   | – ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2024 r. poz. 34)                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| r.o.c.a.                   | – rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 22.10.2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz.U. z 2023 r. poz. 1964 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                        |
| r.o.c.r.p.                 | – rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 22.10.2015 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1935)                                                                                                                                                                                                                          |
| rozporządzenie<br>765/2006 | – rozporządzenie Rady (WE) nr 765/2006 z 18.05.2006 r. dotyczące środków ograniczających w związku z sytuacją na Białorusi i udziałem Białorusi w agresji Rosji wobec Ukrainy (Dz.Urz. UE L 134, s. 1, ze zm.)                                                                                                                                              |
| rozporządzenie<br>883/2013 | – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) nr 883/2013 z 11.09.2013 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 (Dz.Urz. UE L 248, s. 1, ze zm.) |

- 
- |                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| rozporządzenie<br>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.) – nie obowiązuje |
| rozporządzenie<br>269/2014       | – rozporządzenie Rady (UE) nr 269/2014 z 17.03.2014 r. w sprawie środków ograniczających w odniesieniu do działań podważających integralność terytorialną, suwerenność i niezależność Ukrainy lub im zagrażających (Dz.Urz. UE L 78, s. 6, ze zm.)                                                                                                                       |
| rozporządzenie<br>833/2014       | – rozporządzenie Rady (UE) nr 833/2014 z 31.07.2014 r. dotyczące środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie (Dz.Urz. UE L 229, s. 1, ze zm.)                                                                                                                                                                           |
| rozporządzenie<br>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<br>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.)                                                                                                |
| rozporządzenie<br>2016/679; RODO | – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)                                                         |
| rozporządzenie<br>2021/2116      | – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2021/2116 z 2.12.2021 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylenia rozporządzenia (UE) nr 1306/2013 (Dz.Urz. UE L 435, s. 187, ze zm.)                                                                                                                   |
| r.p.w.d.                         | – rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 7.12.2017 r. w sprawie postępowania wyjaśniającego i dyscyplinarnego w stosunku do funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 115)                                                                                                                                                                      |
-

|           |                                                                                                                                                     |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| r.r.c.s.  | – rozporządzenie Ministra Finansów z 22.02.2018 r. w sprawie rozkładu czasu służby funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (Dz.U. poz. 444)          |
| r.ś.s.f.  | – rozporządzenie Ministra Finansów z 16.02.2020 r. w sprawie świadectwa służby funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1226)   |
| r.u.s.    | – rozporządzenie Ministra Finansów z 31.12.2018 r. w sprawie urzędowego sprawdzenia (Dz.U. z 2019 r. poz. 2)                                        |
| TUE       | – Traktat o Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 ze zm.)                                                                           |
| TWE       | – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (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.) – nie obowiązuje                                                       |
| u.c.p.g.  | – ustawa z 13.09.1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (Dz.U. z 2023 r. poz. 1469 ze zm.)                                             |
| u.d.e.    | – ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 285 ze zm.)                                                           |
| u.d.p.    | – ustawa z 21.03.1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 645 ze zm.)                                                                    |
| u.e.r.FUS | – ustawa z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1251 ze zm.)                              |
| u.f.p.    | – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1270 ze zm.)                                                                 |
| u.g.h.    | – ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 227)                                                                             |
| u.i.d.p.  | – ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2023 r. poz. 57 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. z 2020 r. poz. 398 ze zm.)            |
| u.k.s.    | – ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.) – nie obowiązuje                                                    |
| u.o.d.o.  | – ustawa z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781)                                                                    |

---

|                  |                                                                                                                                                        |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| u.o.d.o.z.p.     | – ustawa z 14.12.2018 r. o ochronie danych osobowych przetwarzanych w związku z zapobieganiem i zwalczaniem przestępczości (Dz.U. z 2023 r. poz. 1206) |
| u.o.i.n.         | – ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 756 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 2023 r. poz. 1090)       |
| u.p.a.           | – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2023 r. poz. 1542 ze zm.)                                                                         |
| u.p.d.o.f.       | – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.)                                                    |
| u.p.d.o.p.       | – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.)                                                      |
| u.p.e.a.         | – ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r. poz. 2505 ze zm.)                                                |
| u.p.o.l.         | – ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.)                                                             |
| u.p.u.p.         | – ustawa z 16.09.1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1917)                                                                |
| u.p.w.n.k.       | – ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2022 r. poz. 1539 ze zm.)                                                   |
| u.p.z.i.r.       | – ustawa z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2023 r. poz. 735 ze zm.)                                          |
| u.r.             | – ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)                                                                             |
| u.s.c.           | – ustawa z 21.11.2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1691 ze zm.)                                                                         |
| u.s.g.           | – ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2023 r. poz. 40 ze zm.)                                                                         |
| ustawa o ABW     | – ustawa z 24.05.2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz.U. z 2023 r. poz. 1136 ze zm.)                                 |
| ustawa o KAS     | – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)                                                          |
| ustawa o Policji | – ustawa z 6.04.1990 r. o Policji (Dz.U. z 2023 r. poz. 171 ze zm.)                                                                                    |
| ustawa o RM      | – ustawa z 8.08.1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. z 2022 r. poz. 1188 ze zm.)                                                                          |
| ustawa o SC      | – ustawa z 27.08.2009 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.) – nie obowiązuje                                                          |

---

|                                                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ustawa o SENT                                               | – ustawa z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 104 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| ustawa o SG                                                 | – ustawa z 12.10.1990 r. o Straży Granicznej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1080 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ustawa o SW                                                 | – ustawa z 9.04.2010 r. o Służbie Więziennej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1683 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| ustawa o VAT                                                | – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2023 r. poz. 1570 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| ustawa zmieniająca z 9.11.2018 r.                           | – ustawa z 9.11.2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2354)                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| ustawa zmieniająca z 8.06.2022 r.                           | – ustawa z 8.06.2022 r. o zmianie niektórych ustaw w celu automatyzacji załatwiania niektórych spraw przez Krajową Administrację Skarbową (Dz.U. poz. 1301 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                             |
| u.s.u.s.                                                    | – ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1230 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| u.ś.d.e.                                                    | – ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| u.ś.p.b.                                                    | – ustawa z 24.05.2013 r. o środkach przymusu bezpośredniego i broni palnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 202 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 2023 r. poz. 2780)                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| u.u.i.s.                                                    | – ustawa z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.) – nie obowiązuje                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| u.u.p.                                                      | – ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2024 r. poz. 30 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| u.u.ś.                                                      | – ustawa z 30.07.2003 r. o uruchamianiu środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (Dz.U. Nr 166, poz. 1611 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. z 2023 r. poz. 2009 ze zm.)                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| u.z.e.f., ustawa o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy | – 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, Straży Marszałkowskiej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (Dz.U. z 2023 r. poz. 1280 ze zm.) |

- z.o.k.s. – zarządzenie Ministra Finansów z 5.02.2019 r. w sprawie organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego i Krajowej Szkoły Skarbowości oraz nadania im statutów (Dz.Urz. MF z 2023 r. poz. 61 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

- GDDKiA – Generalny Dyrektor Dróg Krajowych i Autostrad
- KAS – Krajowa Administracja Skarbowa
- KIS – Krajowa Informacja Skarbowa
- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- SA – sąd apelacyjny
- SKOK – Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa
- SN – Sąd Najwyższy
- SO – sąd okręgowy
- SR – sąd rejonowy
- STIR – System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TS – Trybunał Sprawiedliwości
- UCS – Urząd Celno-Skarbowy
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

## 3. Czasopisma i miejsca publikacji

- Biul.SAKa – Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
- BSP – Białostockie Studia Prawnicze
- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- Dz. Praw P. Pol. – Dziennik Praw Państwa Polskiego
- Dz.Urz. KGP – Dziennik Urzędowy Komendanta Głównego Policji
- Dz.Urz. MF – Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
- Dz.Urz. MFFiPR – Dziennik Urzędowy Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej

|                        |                                                                                          |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dz.Urz. MRiF           | – Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów                                          |
| Dz.Urz. Woj. Kuj.-Pom. | – Dziennik Urzędowy Województwa Kujawsko-Pomorskiego                                     |
| FiPF                   | – Finanse i Prawo Finansowe                                                              |
| M.P.                   | – Monitor Polski                                                                         |
| MPCiP                  | – Monitor Prawa Celnego i Podatkowego                                                    |
| M.Pr.Bank.             | – Monitor Prawa Bankowego                                                                |
| ONSA                   | – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego                                         |
| ONSAiWSA               | – 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                        |
| PAiP                   | – Procedury Administracyjne i Podatkowe                                                  |
| Prok. i Pr.            | – Prokuratura i Prawo                                                                    |
| Prz. Pod.              | – Przegląd Podatkowy                                                                     |
| PUG                    | – Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego                                                   |
| ZNSA                   | – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego                                          |

#### 4. Inne

|           |                                                              |
|-----------|--------------------------------------------------------------|
| CRDP      | – Centralny Rejestr Danych Podatkowych                       |
| CRP – KEP | – Centralny Rejestr Podmiotów – Krajowa Ewidencja Podatników |
| KSEF      | – Krajowy System e-Faktur                                    |
| NSP       | – numer schematu podatkowego                                 |
| OBU       | – On-Board Unit                                              |
| PUESC     | – Platforma Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych           |
| STIR      | – System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej               |
| TZR       | – tymczasowe zajęcie nieruchomości                           |
| WIA       | – wiążąca informacja akcyzowa                                |
| WIS       | – wiążąca informacja stawkowa                                |
| ZSL       | – Zewnętrzny System Lokalizacyjny                            |

## Wprowadzenie

Oddajemy do rąk Czytelników opracowanie będące jedynym na rynku wydawniczym komentarzem do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, uwzględniającym wszystkie dotychczasowe nowelizacje tego aktu prawnego. Począwszy od 1.03.2017 r., było ich blisko 80! Porównanie obecnie obowiązującego tekstu jednolitego z ustawą pierwotnie wprowadzoną pozwala stwierdzić, że mamy już do czynienia z aktem normatywnym niemal całkowicie zmodyfikowanym. Trudno bowiem wskazać przepis ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, który w ciągu 7 lat nie uległ mniejszej bądź większej zmianie. Wiele jej przepisów zostało zmodyfikowanych wielokrotnie, a znacząca ich część reguluje konsekwentnie wprowadzane nowe instytucje prawne i proceduralne. Kolejne nowelizacje komentowanej ustawy powodowały również konieczność wydania nowych przepisów wykonawczych. Komentarz uwzględnia więc także aktualnie obowiązujące przepisy wykonawcze, stanowiąc kompendium wiedzy na temat organizacji oraz funkcjonowania KAS.

Opracowanie nowego komentarza do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej było również podyktowane innymi czynnikami. Krajowa Administracja Skarbowa stała się bowiem już nie tylko sukcesorem zadań, które przejęła do wykonywania w wyniku konsolidacji rządowej administracji podatkowej, Służby Celnej oraz Kontroli Skarbowej. Przybyło jej wiele nowych zadań wynikających z członkostwa w Unii Europejskiej, zawieranych umów międzynarodowych czy z polityki państwa ukierunkowanej na poprawę efektywności systemu podatkowego w związku z uchylaniem się od opodatkowania czy wyłączeń podatku od towarów i usług. Z nowymi zadaniami wykonywanymi przez poszczególne organy KAS wiążą się nowe formy ich realizacji, a przede wszystkim nowe procedury kontrolne, weryfikujące obowiązki podmiotów zobowiązanych. Rozwijane są również systemy teleinformatyczne KAS służące działalności analitycznej, komunikacji z użytkownikami oraz załatwianiu niektórych spraw. Prawne podstawy oraz granice ich stosowania, w tym w ramach utworzonego e-Urzędu Skarbowego, zostały wyznaczone przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i również nie uniknęły nowelizacji.

Wreszcie należy zwrócić uwagę na stan wiedzy na temat Krajowej Administracji Skarbowej. Uległ on zmianie w związku z pojawieniem się w ostatnich 7 latach nowych opracowań naukowych – przede wszystkim rozdziałów w monografiach naukowych, artykułów w czasopiśmie naukowych i glos – a także ukształtowanych już poglądów judykatury w bogatym orzecznictwie sądów administracyjnych i powszechnych. Znacząca część tych ostatnich dotyczy stosowania kontrowersyjnych przepisów zawartych w ustawie wprowadzającej, a odnoszących się do nowych propozycji zatrudnienia (w tym ucywilnienia funkcjonariuszy) albo pełnienia służby czy wygaszenia stosunku pracy albo służby. Nieprawidłowości w zakresie spraw kadrowych oraz liczne spory sądowe nie umknęły uwadze Najwyższej Izby Kontroli i zostały odnotowane w wynikach kontroli stanu organizacji KAS. Zalety i mankamenty konsolidacji administracji skarbowej w ramach KAS są również podnoszone przez przedstawicieli nauki. To pokazuje, że poza typowymi problemami, jak czytelność komentowanej ustawy, zawartość jej przepisów i trudności w ich interpretowaniu oraz stosowaniu, do rangi kluczowego problemu urasta zdolność Krajowej Administracji Skarbowej do efektywnego wykonywania stale rosnących zadań tej formacji w oparciu o zasób kadrowy, którym dysponuje.

Przygotowanie nowego komentarza do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej ze względu na wyżej przedstawione czynniki było więc wyzwaniem, które mogły podjąć doświadczone osoby zajmujące się od dawna problematyką administracji skarbowej od strony zarówno teoretycznej, jak i praktycznej, a także dysponujące bogatym dorobkiem naukowym. Autorzy komentarza postanowili temu wyzwaniu sprostać. Są wśród nich dwaj sędziowie sądów administracyjnych orzekający w sprawach podatkowych, pracownicy uczelni wyższych specjalizujący się w procedurach podatkowych i kontrolnych mający ścisły związek z praktyką, przedstawiciele administracji skarbowej oraz doświadczony pełnomocnik procesowy przed organami podatkowymi.

Dobór zespołu autorskiego jest nieprzypadkowy. Zapewnia obiektywizm oraz kompletność tez zawartych w komentarzach do poszczególnych przepisów. Nie bez znaczenia jest również, że autorzy reprezentują różne ośrodki akademickie, przy tym wszyscy zajmują się problematyką dotyczącą administracji skarbowej, zaś autorzy będący funkcjonariuszami KAS regularnie uczestniczą w konferencjach podatkowych. Wysoką jakość komentarza gwarantują więc znajomość przez autorów poglądów doktryny prawa podatkowego i administracyjnego, doświadczenie praktyczne, doskonała znajomość przepisów i ich praktycznego stosowania, umiejętność interpretowania przepisów nowelizujących, jak też korzystania z orzecznictwa sądów.

Jako redaktorzy komentarza pragniemy w tym miejscu podziękować wszystkim autorom za pracę nad jego przygotowaniem – wykonaną niezwykle rzetelnie i z dużym zaangażowaniem. Dziękujemy również recenzentowi prof. dr. hab. Leonardowi Etelowi za sporządzenie recenzji oraz cenne uwagi.

Mamy nadzieję, że komentarz okaże się pomocny pełnomocnikom procesowym przed organami KAS, sędziom sądów administracyjnych, a przede wszystkim osobom zatrudnionym oraz pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS, realizującym obowiązki zawodowe. Liczymy również, że zainteresuje pracowników naukowych reprezentujących doktrynę prawa podatkowego i administracyjnego oraz będzie pomocny w realizacji procesu dydaktycznego na wielu kierunkach studiów akademickich oraz podyplomowych.

Luty 2024

*dr Andrzej Melezini*  
*dr Krzysztof Teszner*



# USTAWA

z dnia 16 listopada 2016 r.

## o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>1</sup>

(tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 615; zm.: Dz.U. z 2023 r. poz. 641, poz. 658, poz. 760, poz. 996,  
poz. 1059, poz. 1193, poz. 1234, poz. 1598, poz. 1723, poz. 1860)

---

<sup>1</sup> Niniejsza ustawa wdraża w zakresie swojej regulacji następujące dyrektywy:

- 1) dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1152 z 20 czerwca 2019 r. w sprawie przejrzystych i przewidywalnych warunków pracy w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 186 z 11.07.2019, str. 105);
- 2) dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1158 z 20 czerwca 2019 r. w sprawie równowagi między życiem zawodowym a prywatnym rodziców i opiekunów oraz uchylającą dyrektywę Rady 2010/18/UE (Dz.Urz. UE L 188 z 12.07.2019, str. 79).



## [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 obszaru celnego Unii Europejskiej, w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych, uchwała się, co następuje:**

### 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 preambuły<sup>2</sup>. Można ją spotkać wyłącznie w aktach rangi ustawowej o szczególnie uroczystym charakterze, nowatorskich lub w przypadku dążenia prawodawcy do wyraźnego określenia celów wdrażanej regulacji prawnej<sup>3</sup>. Preambuła może służyć również wskazaniu *ratio legis* nowego aktu normatywnego, a także przedstawieniu wartości, którymi kierował się ustawodawca bądź które zamierza promować i chronić<sup>4</sup>.
2. W wielu opracowaniach 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

<sup>2</sup> Poza ustawą o KAS preambułę zawierają m.in. ustawy: z 7.01.1993 r. o planowaniu rodziny, ochronie płodu ludzkiego i warunkach dopuszczalności przerywania ciąży (Dz.U. z 2022 r. poz. 1575); z 11.04.2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. z 2022 r. poz. 2569 ze zm.); z 9.11.2000 r. o repatriacji (Dz.U. z 2022 r. poz. 1105); z 26.01.1982 r. – Karta Nauczyciela (Dz.U. z 2023 r. poz. 984 ze zm.); z 7.04.1989 r. – Prawo o stosunkach w rodzinach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2261); z 17.05.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania (Dz.U. z 2023 r. poz. 265); z 26.10.1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz.U. z 2023 r. poz. 2151); z 11.03.2022 r. o obronie Ojczyzny (Dz.U. poz. 2305 ze zm.).

<sup>3</sup> L. Morawski, *Wstęp do prawnoznawstwa*, Toruń 2008, s. 117.

<sup>4</sup> Zob. T. Stawicki, P. Winczorek, *Wstęp do prawnoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 59.

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 administracyjnego<sup>5</sup>. 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 ogólnopństwowych.

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 normatywnego<sup>6</sup>.
4. Sporną kwestią w doktrynie pozostaje normatywny charakter wstępu do aktu prawnego. Zasadniczo preambuła aktu normatywnego nie zawiera treści normatywnych. Nie może być zatem samoistnym źródłem uprawnień i obowiązków adresatów aktu prawnego ani kreować zasad prawnych<sup>7</sup>. 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 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 rozumienia<sup>8</sup>. 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

<sup>5</sup> Por. J. Chmielewski, *O preambule aktu normatywnego – na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2016/1, s. 61.

<sup>6</sup> Zob. L. Morawski, *Wstęp...*, s. 117; Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 118.

<sup>7</sup> Odmienne L. Morawski, *Wstęp...*, s. 117.

<sup>8</sup> Wyroki NSA: z 15.10.1993 r., SA/Wr 701/93, CBOSA, i z 6.03.2013 r., II GSK 2224/11, CBOSA.

właściwych”<sup>9</sup>. 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 podatkowej<sup>10</sup>. 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 sprawiedliwości<sup>11</sup>. Reguła ta koresponduje ze stanowiskiem wyrażanym w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślającym powszechność opodatkowania jako wyraz sprawiedliwości społecznej<sup>12</sup>. Wyrazem tej ostatniej jest odwoływanie się przez Trybunał do różnych formuł sprawiedliwości podatkowej, rozumianej nie tylko jako równe traktowanie w kontekście opodatkowania, ale także jako skuteczne pobieranie podatków oraz wykrywanie przestępstw podatkowych<sup>13</sup>. 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.

---

<sup>9</sup> Z. Ziemiński, *O normie prawnej* [w:] *Z teorii i filozofii prawa* Zygmunta Ziemińskiego, red. S. Wronkowska, Warszawa 2007, s. 38.

<sup>10</sup> C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2004, s. 201.

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> Wyroki TK: z 9.11.1999 r., K 28/98, OTK 1999/7, poz. 156, i z 12.01.1995 r., K 12/94, OTK 1995/1, poz. 1.

<sup>13</sup> Zob. J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 149 i n.

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 realizacja dochodów z tytułu opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa wchodzi w zakres zadań tej formacji, przesądza 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 państwa” nie jest terminem wyjaśnionym normatywnie. Można je rozumieć jako bezpieczeństwo finansów publicznych polegające na względnym zbilansowaniu dochodów i wydatków państwa, a tym samym utrzymywaniu jego stabilności finansowej.

W jednym ze znaczeń przyjmowanych w doktrynie traktuje się bezpieczeństwo finansowe państwa jako zdolność do pozyskania środków pieniężnych gdy zachodzi taka potrzeba, a także jako stan pośredni w budowaniu jego niezależności finansowej (tj. stanu niezagrożenia jego finansów)<sup>14</sup>. Istotną rolę w zapewnieniu bezpieczeństwa finansowego państwa odgrywa zatem planowanie dochodów budżetowych, w tym także z tytułu podatków, należności celnych i opłat<sup>15</sup>. Wskazując najważniejsze aspekty bezpieczeństwa finansowego państwa jako komponentu bezpieczeństwa ekonomicznego państwa, pierwszoplanowo wyodrębnia się stabilność finansową (sektora finansów publicznych). Jej osłabienie może znacząco wpłynąć na utratę suwerenności ekono-

<sup>14</sup> Zob. W. Grześkiewicz, *Wpływ zaległości budżetowych na bezpieczeństwo finansowe budżetu państwa*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2018/3, s. 46. Znaczenie to wpisuje się w ogólne postrzeganie bezpieczeństwa finansowego (państwa) jako brak zagrożeń w sferze (jego) finansów publicznych. Decydują o nim dwa czynniki: stabilny system finansowy oraz suwerenność systemu finansowego – zob. K. Raczkowski, *Bezpieczeństwo finansowe* [w:] *Ekonomika bezpieczeństwa państwa w zarysie*, red. J. Placzek, Warszawa 2014, s. 299–324.

<sup>15</sup> 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.

micznej państwa, a przy tym spadek jego bezpieczeństwa finansowego i zmniejszenie odporności na międzynarodowy kryzys finansowy<sup>16</sup>.

W innym ujęciu, bezpieczeństwo finansowe państwa to zespół rozwiązań instytucjonalnych i regulacji prawnych mających na celu ochronę systemu finansowego przed destabilizacją. Czynnikiem zagrażającym temu bezpieczeństwu jest wysoki poziom zaległości budżetowych, w tym wzrost zaległości podatkowych powodowany niską ściągalnością podatków<sup>17</sup>, rozrost tzw. szarej strefy, nieefektywny system podatkowy, a nawet nadmierny fiskalizm.

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 przestrzenią powietrzną 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 do marca 2017 r. Służba Celna<sup>18</sup>. W konsekwencji przeprowadzonej konsolidacji skarbowej naturalnym kontynuatorem jej funkcji stał się KAS.
9. W treści preambuły wyraźnie wskazano dwa podstawowe cele uchwalenia ustawy o KAS. *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 podatkowej<sup>19</sup>, 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,

---

<sup>16</sup> Zob. Strategia Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2020, [https://www.bbn.gov.pl/ftp/dokumenty/Strategia\\_Bezpieczenstwa\\_Narodowego\\_RP\\_2020.pdf](https://www.bbn.gov.pl/ftp/dokumenty/Strategia_Bezpieczenstwa_Narodowego_RP_2020.pdf), s. 33 (dostęp: 30.12.2023 r.); zob. też M. Redo, P. Siemiątkowski, *Zewnętrzne bezpieczeństwo finansowe państwa*, Toruń 2017, s. 21.

<sup>17</sup> Szerzej zob. W. Grześkiewicz, *Wpływ...*, s. 64 i n.

<sup>18</sup> 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.

<sup>19</sup> 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.

że preambuła w uchwalonej treści nie wzbudza zaufania do organów władzy publicznej, a przeciwnie – powoduje nieufność do administracji skarbowej. Ustawodawca, dążąc do zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych<sup>20</sup>, 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 dotyczą bezpośrednio podmiotów zobowiązanych. Dlatego też, 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 winno nastąpić przez zaoferowanie przez administrację skarbową skorzystania z dedykowanych narzędzi i instrumentów prawnych skłaniających podmioty zobowiązane do dobrowolnej realizacji należności publicznoprawnych. Taki też był zamiar prawodawcy, skoro odwołał się w art. 28 ust. 3 ustawy o 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, że nazbyt ogólne określenia preambuły należy odczytywać w powiązaniu z treścią przepisów ustawy o KAS określających uprawnienia i obowiązki adresatów (organów KAS jak i podmiotów zobowiązanych). Sama preambuła nie ma zatem charakteru normatywnego, ale może mieć pomocnicze znaczenie w wykładni przepisów komentowanej ustawy.

<sup>20</sup> W uzasadnieniu projektu ustawy znalazły się odniesienia do obsługi podmiotów zobowiązanych.

# DZIAŁ I

## Przepisy ogólne

**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.

### 1. Uwagi ogólne

1. Komentowany przepis nie jest uporządkowany pod względem treści. Uregulowana w nim problematyka z powodzeniem mogłaby zostać unormowana precyzyjnie w kil-

ku jednostkach redakcyjnych, stąd jego jakość legislacyjna może budzić uzasadnione wątpliwości. W ust. 1 został określony zakres przedmiotowy ustawy o KAS, ujęty w zaledwie czterech punktach; z kolei ust. 2 art. 1 tej ustawy zawiera quasi-definicję KAS; natomiast ust. 3 jej art. 1 ma charakter organizacyjny, gdyż dotyczy utworzenia służby funkcjonującej w ramach nowo tworzonej KAS. Z kolei w art. 1 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 ustawy o KAS nie tylko określa zakres regulacji ustawowej, lecz także stanowi namiastkę słowniczka ustawowego, a nawet zawiera definicję legalną Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyjaśnienie skrótu „KAS”. Zamiast tworzenia regulacji hybrydowej, zasadne byłoby poprzestanie w komentowanym przepisie wyłącznie na sprecyzowaniu zakresu przedmiotowego ustawy oraz ewentualnym wskazaniu spraw i podmiotów wyłączonych spod jej regulacji<sup>21</sup>. W odrębnym przepisie niezbędne byłoby natomiast zamieszczenie słowniczka ustawowego, w którym wobec enumeratywnie wskazanych pojęć użyto by zwrotu: „Ilekoć 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. np. art. 14 ust. 1 pkt 1 – w odniesieniu do pojęć „Szkoly” i „komórek organizacyjnych urzędu obsługującego ministra”, art. 35 ust. 3 – w odniesieniu do CRDP, art. 35a ust. 1 – w odniesieniu do PUESC, art. 2 ust. 1 pkt 12a – w odniesieniu do Ordynacji podatkowej, art. 2 ust. 1 pkt 16a – w odniesieniu do Kodeksu karnego skarbowego) czy też na kreowaniu przepisów objaśniających pojęcia używane w danym rozdziale ustawy (zob. art. 94a i 94b).

## 2. Zakres przedmiotowy ustawy o KAS

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. 11–34 (dział II);
  - 3) organizacja KAS – ten obszar regulacji, dotyczący zwłaszcza jednostek organizacyjnych KAS, ich zadań oraz możliwości tworzenia delegatur i laboratoriów,

<sup>21</sup> Zob. § 21 Zasad techniki prawodawczej – załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

został zamieszczony w art. 36–42 (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 wewnętrznych (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, w tym instytucjonalne formy działania organów KAS, takie jak kontrola celno-skarbowa, kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne, nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie nieruchomości, 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 zarządzania 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, a także kompetencje Szefa KAS w zakresie zwalniania zamrożonych (lub udostępniania) środków finansowych lub zasobów gospodarczych, zostały uregulowane w art. 113–143 (dział V rozdział 5 oraz dział Va);
- 6) warunki pracy i służby, w tym dotyczące wykonywania pracy w KAS, przebiegu służby w Służbie Celno-Skarbowej, 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 członków korpusu służby cywilnej jak i 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 ustawy 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. Policji, prokuratury, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych). Nie wskazano również odpowiedzialności karnej w odniesieniu do regulacji przewidzianych w art. 278 i 278a (dział VIII), zawierających odpowiednio: podstawę prawną do pociągnięcia odpowiedzialności za ujawnienie informacji objętej tajemnicą skarbową (w rozumieniu prze-

pisów działu VII Ordynacji podatkowej), oraz za podanie nieprawdy w oświadczeniu o stanie majątkowym.

### 3. Normatywna 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 historycznego<sup>22</sup>. 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 wykonana<sup>23</sup>. Stąd wśród wielu kierunków badawczych dostrzegalny jest w doktrynie również taki, który reprezentuje przedmiotowo-podmiotowe pojmowanie administracji publicznej<sup>24</sup>. 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 zaproponowana przez ustawodawcę 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 innych<sup>25</sup>. W ten sposób historycznie wyodręb-

<sup>22</sup> Znaczenie aspektu podmiotowego pojęcia administracji było akcentowane przez J.S. Langroda, *Instytucje prawa administracyjnego. Zarys części ogólnej*, Kraków 2003, s. 172.

<sup>23</sup> 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.

<sup>24</sup> *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.

<sup>25</sup> 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.

niano również administrację skarbową<sup>26</sup>. 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.

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 lokalnym<sup>27</sup>. 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 wyspecjalizowanej<sup>28</sup>. 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

<sup>26</sup> S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 18.

<sup>27</sup> E. Knosala, *Zarys nauki administracji*, Kraków 2006, s. 109.

<sup>28</sup> Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 2010, s. 78.

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 w sposób zamknięty i wyczerpujący zostały wymienione zadania KAS. Drugi człon określenia KAS zaczynający się od niefortunnie użytego zwrotu „wykonującą 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 in-

formatyczne 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. Historycznie wobec podmiotów administrujących daninami publicznymi 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 państwa 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. Nr 14, 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 urzędów, dzięki którym ustawa skarbową może wejść w życie, po czym stwierdzał, że dla wykonania ustaw skarbowych niezbędny jest aparat administracyjny<sup>29</sup>. 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 cel<sup>30</sup>. W tym kontekście można powiedzieć, że pojęcie władzy skarbowej jako organów podporządkowanych Ministrowi Skarbu obejmowało

<sup>29</sup> E. Strasburger, *Ustrój skarbowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 1922, s. 1.

<sup>30</sup> I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1935, s. 40.

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 ogólnej<sup>31</sup>.

9. Już w dekreście z 16.05.1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.) posłużono się terminem „władza podatkowa”, zaś w późniejszym piśmiennictwie upowszechnił się również termin „aparatus skarbowy”, wyodrębniany z aparatus administracyjnego, rozumianego jako system państwowych organów administracyjnych. Posługiwanie się pojęciem aparatus skarbowego nie pociągało za sobą żadnych szczególnych konsekwencji natury prawnej, ponieważ termin ten nie miał charakteru normatywnego.

Efektom 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 skarbowa” zostały zastąpione określeniem „organ finansowy”. Dopiero kilkadziesiąt lat później w literaturze prawno-finansowej można spotkać się z terminem „administracja finansów publicznych”, związanym z tą sferą administracji, która dotyczy finansów publicznych<sup>32</sup>.

10. Emancypacja prawa podatkowego i zmiana statusu tego prawa, które zaczęto traktować jako odrębną gałąź<sup>33</sup>, skutkowała 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 prawno-podatkowego. Niekiedy dla określenia organu podatkowego używa się współcześnie terminu „organ skarbowy”, a zespół tych organów określa się mianem „administracji skarbowej” (termin o historycznym rodowodzie). W odniesieniu do ogółu organów podatkowych właściwe jest określanie ich pojęciem administracji podatkowej. Ma ono jednak

<sup>31</sup> R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 85 i n.

<sup>32</sup> C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 47.

<sup>33</sup> 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. Mastalski, *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.

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 cel (w wąskim ujęciu). Administrację podatkową tworzą organy podatkowe oraz podmioty, którym powierzono wykonywanie niektórych funkcji organów podatkowych<sup>34</sup>. Przyjmuje się, że administracja skarbowa 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 podatków<sup>35</sup>.

Analiza zakresu powyższych pojęć prowadzi do wniosku, że utrzymujące się niejasności i nieład terminologiczny, a także często wymienne operowanie terminami „organy podatkowe”, „administracja skarbowa”, „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 skarbowej<sup>36</sup>.

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 skarbowa”. 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.<sup>37</sup> jako wykreowanie nowej Krajowej Administracji Skarbowej, tworzonej na bazie likwidowanych organów i urzędów. Uchwalony poselski projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>38</sup> poza zachowaniem znanego już w 2007 r. nazewnictwa stanowił znacznie zmienioną koncepcję modernizacji administracji skarbowej.

<sup>34</sup> C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 165 i n.

<sup>35</sup> Tak m.in. w *Strategii modernizacji polskiej administracji podatkowej do roku 2004*, Warszawa 2002, s. 7.

<sup>36</sup> *System organów podatkowych w Polsce*, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 62; K. Teszner, *Administracja podatkowa a administracja skarbowa – delimitacja pojęć*, „Administracja Publiczna” 2011/1, s. 104.

<sup>37</sup> Projekt ustawy z 10.08.2007 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, maszynopis powielony.

<sup>38</sup> Zob. VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

## 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 o kontroli skarbowej oraz ustawa o Służbie Celnej. 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 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,

- 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) (uchylony)
- 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) przeciwdziałanie wykorzystywaniu działalności banków w rozumieniu art. 119zg pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 i 2707 oraz z 2023 r. poz. 180 i 326), 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;
- 15) 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 2022 r. poz. 1138, 1726, 1855, 2339 i 2600 oraz z 2023 r. poz. 289) 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. 229–230a 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, art. 226, art. 235, art. 236 i art. 238 Kodeksu karnego, skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem,
  - d) art. 239 Kodeksu karnego – w przypadku osób pomagających sprawcom przestępstw określonych w lit. a–c– oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców;
- 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 2022 r. poz. 859, 1301 i 2600), zwanej dalej „Kodeksem karnym skarbowym”;
- 16b) wykonywanie zadań wynikających z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 104);

- 16c) wykonywanie zadań określonych w dziale III w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej dotyczących informacji o schematach podatkowych, w tym weryfikacja realizacji obowiązków wynikających z tych przepisów przez podmioty obowiązane;
- 16d) pobór opłaty elektronicznej na zasadach określonych w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1693, 1768, 1783 i 2185);
- 16e) (uchylony)
- 16f) podejmowanie działań mających na celu wprowadzenie systemów elektronicznego poboru opłat i szerokiego zastosowania tych systemów;
- 17) wykonywanie zadań wynikających z przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących statystykę dotyczącą obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej (INTRASTAT) oraz obrotu towarowego państw członkowskich Unii Europejskiej z pozostałymi państwami (EXTRASTAT) oraz prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT;
- 17a) wykonywanie zadań określonych w:
  - a) art. 1ja ust. 2, art. 1k ust. 3, art. 1v ust. 1, art. 1 w ust. 1, art. 3 ust. 1 i 2, art. 3a ust. 1, art. 4a i art. 4b rozporządzenia Rady (WE) nr 765/2006 z dnia 18 maja 2006 r. dotyczącego środków ograniczających w związku z sytuacją na Białorusi i udziałem Białorusi w agresji Rosji wobec Ukrainy (Dz. Urz. UE L 134 z 20.05.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 765/2006”,
  - b) art. 4 ust. 1, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1, art. 6a i art. 6b rozporządzenia Rady (UE) nr 269/2014 z dnia 17 marca 2014 r. w sprawie środków ograniczających w odniesieniu do działań podważających integralność terytorialną, suwerenność i niezależność Ukrainy lub im zagrażających (Dz. Urz. UE L 78 z 17.03.2014, str. 6, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 269/2014”,
  - c) art. 2e ust. 4, art. 5a ust. 5, art. 5c ust. 1 i art. 5d ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) nr 833/2014 z dnia 31 lipca 2014 r. dotyczącego środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie (Dz. Urz. UE L 229 z 31.07.2014, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej „rozporządzeniem 833/2014”  
– zwanych dalej „zwalnianiem zamrożonych środków finansowych lub zasobów gospodarczych lub udostępnianiem środków finansowych lub zasobów gospodarczych”;
- 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, praw własności intelektualnej i środków polityki handlowej;

18a) współdziałanie z innymi organami w zakresie ujawniania naruszeń przepisów dotyczących towarów objętych systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi;

19) współdziałanie przy realizacji Wspólnej Polityki Rolnej;

20) współpraca z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami międzynarodowymi;

20a) współdziałanie, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej;

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–g, art. 64 ust. 2 oraz art. 94y ust. 1, 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 ust. 1 pkt 1–5, 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, o którym mowa w art. 7 ust. 8 ustawy z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz. U. z 2022 r. poz. 1315, 1576, 1967, 2411 i 2687);

4) zadania określone w ust. 1 pkt 14, 16–16b w zakresie kontroli przewozu towarów, oraz w art. 14 ust. 1 pkt 19 i art. 33 ust. 1 pkt 15;

– wykonują wyłącznie funkcjonariusze.

2a. 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 2022 r. poz. 1375, 1855, 2582 i 2600 oraz z 2023 r. poz. 289), zwanej dalej „Kodeksem postępowania karnego”, albo czynności wyjaśniające zgodnie z przepisami ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz. U. z 2022 r. poz. 1124).

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w przypadku wprowadzenia stanu klęski żywiołowej, ogłoszenia stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii, których rozmiar przekracza możliwość wykonywania zadań przez funk-

cjonariuszy, może, w drodze rozporządzenia, określić zadania KAS, które nie wymagają wykonywania wyłącznie przez funkcjonariuszy, oraz okres ich wykonywania, mając na względzie zapewnienie właściwego wykonywania zadań przez KAS.

## 1. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS

1. W art. 2 została uregulowana następująca tematyka:
  - 1) zadania wykonywane przez KAS enumeratywnie wyliczone w formie 28 tytułów (ust. 1);
  - 2) wyłączne uprawnienia funkcjonariuszy w zakresie wykonywania niektórych zadań KAS (ust. 2);
  - 3) wskazanie zadań, które mogą wykonywać funkcjonariusze innych wymienionych służb, oddelegowani do wykonywania zadań służbowych w jednostkach organizacyjnych KAS (ust. 2a);
  - 4) możliwość prowadzenia przez organy KAS postępowań przygotowawczych na podstawie Kodeksu postępowania karnego albo Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia w zakresie niektórych zadań (ust. 3);
  - 5) delegacja ustawowa do określenia w drodze rozporządzenia Ministra Finansów zadań KAS, które nie wymagają wykonywania wyłącznie przez funkcjonariuszy, w przypadku, gdy wprowadzony stan klęski żywiołowej, stan zagrożenia epidemicznego albo stan epidemii swym rozmiarem uniemożliwia wykonywanie zadań przez funkcjonariuszy (ust. 4).

Materia uregulowana w komentowanym przepisie jest bardzo obszerna i różnorodna. Kolejne nowelizacje ustawy o KAS powodują sukcesywny rozrost zadań wykonywanych przez tę formację. Nie pozostaje to bez wpływu na przejrzystość oraz czytelność regulowanej w art. 2 problematyki, która z powodzeniem mogłaby zostać umieszczona w kilku osobnych jednostkach redakcyjnych. Przepis ten powinien więc regulować wyłącznie podstawowe zadania KAS, a jego zakres przedmiotowy ograniczać się do jego ust. 1.

2. Zadania KAS wymienione kolejno w ust. 1 art. 2 nie tworzą zamkniętego katalogu, o czym świadczy jego 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. Wśród przyczyn uzasadniających utworzenie skonsolidowanej KAS projektodawcy reformy 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 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 o urządach i izbach skarbowych, ustawy o administracji podatkowej, ustawy o Służbie Celnej, ustawy o kontroli skarbowej, a także innych ustaw, w tym w szczególności ustaw prawa podatkowego i celnego<sup>39</sup>.

Uzasadnione wątpliwości budzi to, czy tworząc KAS, nie dokonano prostego przeniesienia do nowej ustawy zadań dotychczas realizowanych przez skonsolidowane pionory 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 w ciągu 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 jest zarówno zwiększenie zakresu zadań wykonywanych przez kontrolę skarbową do 17 tytułów (art. 2 u.k.s.)<sup>40</sup>, jak i 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 *stricto* podatkowe<sup>41</sup>. Niekorzystną tendencją jest 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 egzekucyjnych<sup>42</sup>. Trudno również było uzasadnić w sposób racjonalny politykę tolerowania przez ustawodawcę braku transparentności procedury kontrolnej

<sup>39</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

<sup>40</sup> Szerzej zob. A. Melezini, D. Zalewski, *Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2015, s. 6 i n.

<sup>41</sup> K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012, s. 297 i n.

<sup>42</sup> L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 108.

organów kontroli skarbowej i organów podatkowych, a co za tym idzie dublowanie się kompetencji różnych organów podatkowych i celnych<sup>43</sup>.

4. Można wskazywać wiele przykładów podobnego rodzaju na potwierdzenie niefrasobliwych działań ustawodawcy. Przemawiają one za koniecznością 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 projektu<sup>44</sup> ustawy oraz analiza treści art. 2 ust. 1 ustawy o KAS niestety pozwalają stwierdzić, że bezrefleksyjnie dokonano przeniesienia do ustawy zadań realizowanych do końca lutego 2017 r. przez administrację podatkową, kontrolę skarbową oraz Służbę Celną<sup>45</sup>.

## 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). Wykonywanie tego zadania zostało powierzone przede wszystkim 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 (z zastrzeżeniem ich poboru wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego – zob. komentarz do art. 33). 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 dobro-

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

<sup>45</sup> Podobne zastrzeżenia wskazujące na znaczny stopień intuicyjności diagnozy zawartej w uzasadnieniu projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, 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.

wolnego lub przymusowego wykonania<sup>46</sup> z wykorzystaniem przewidzianych prawem procedur jurysdykcyjnych i kontrolnych.

6. Podstawę prawną realizacji zadań KAS z tytułu podatków i opłat stanowią przepisy zawarte w poszczególnych ustawach podatkowych regulujących konstrukcję 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 są nadal realizowane przez KAS. Odpowiednie zmiany mogły 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 doktryny<sup>47</sup>. 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 pie-

<sup>46</sup> 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.

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

niężne, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej (np. kara porządkowa, o której mowa w art. 262 o.p.)<sup>48</sup>.

## 2.2. Realizacja dochodów z należności celnych

8. Istotnym zadaniem KAS wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 2 jest realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. Poprzednio zadanie to było ujęte w art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o SC jako zadanie Służby Celnej. Należała bowiem do niej realizacja polityki celnej w części dotyczącej przywozu i wywozu towarów oraz wykonywanie innych zadań wynikających z przepisów odrębnych, w tym m.in. wymiar i pobór należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. Wskazane więc aktualnie przedmiotowe zadanie KAS stanowi kontynuację obowiązujących poprzednio rozwiązań z tym istotnym zastrzeżeniem, że wymiar należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów mieści się w zakresie zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 6), natomiast ich pobór – w zakresie 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 (art. 2 ust. 1 pkt 3). Zadanie to w poprzednim stanie prawnym (do końca lutego 2017 r.) było wykonywane przez Służbę Celną. Jej zniesienie oznaczało przejście wykonywania przedmiotowego zadania, wynikającego z członkostwa w Unii Europejskiej, przez KAS. Artykuł 3 UKC określa zadania organów celnych. Wskazuje przy tym na ich rolę i odpowiedzialność, przede wszystkim za nadzór nad międzynarodową wymianą handlową Unii. Wspierają w ten sposób sprawiedliwy i swobodny handel, wdrażanie zewnętrznych aspektów rynku wewnętrznego, wspólnej polityki handlowej oraz pozostałych wspólnych polityk Unii w zakresie wymiany handlowej, a także bezpieczeństwo całego łańcucha dostaw. Środki wprowadzane przez organy celne mają na celu ochronę interesów finansowych Unii Europejskiej i jej państw członkowskich a także ochronę Unii przed nieuczciwym i nielegalnym handlem. Realizacja polityki celnej Unii Europejskiej związana jest także z wymiarem należności celnych przywozowych i wywozowych, dla których podstawą jest Wspólna Taryfa Celna oraz klasyfikacja taryfowa towarów do celów jej stosowania (art. 56 i 57 UKC). W praktyce zadanie to jest wykonywane przez naczel-

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

ników urzędów celno-skarbowych (art. 33 ust. 1 pkt 6 i 7) oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej (art. 2 ust. 2 pkt 1).

#### **2.4. Obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz 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. Zgodnie z art. 5 pkt 16 UKC „«procedura celna» oznacza jedną z następujących procedur, którą zgodnie z przepisami kodeksu można objąć towary:
- a) dopuszczenie do obrotu [art. 201 UKC];
  - b) procedury specjalne [art. 210 UKC];
  - c) wywóz [art. 269 UKC]”.

Krajowa Administracja Skarbowa po przejęciu zadań Służby Celnej obowiązana jest stosować procedury celne obejmujące wprowadzanie towarów na obszar celny Unii Europejskiej (m.in. zgłoszenie celne i jego weryfikacja), procedury przemieszczania towarów nieunijnych i unijnych (transzyt zewnętrzny i wewnętrzny), 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 uzupełniająco Prawa celnego. Wskazane zadanie KAS wchodzi w zakres zadań wykonywanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych w tych urzędach oraz oddziałach celnym (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 określone w art. 2 ust. 1 pkt 5 dotyczy obsługi oraz wsparcia podmiotów zobowiązanych z tytułu należności publicznoprawnych pozostających we właściwości rzeczowej organów KAS. Obejmuje przy tym dwie kategorie zadań, różnicowane z uwagi na charakter podmiotów zobowiązanych oraz kategorie obowiązku, tj.:
- 1) zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych,
  - 2) zapewnienie obsługi i wsparcia przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

Zadanie to nawiązuje do treści preambuły ustawy oraz do funkcji KAS ujętych w art. 1 ust. 2. Organy KAS mają więc zapewnić nowoczesne i przyjazne wykonywanie powyższych obowiązków poprzez zaoferowanie adekwatnych instrumentów wsparcia oraz udzielanie rzetelnych i jasnych informacji (instrukcji). Analizowane zadanie KAS jest

wzorowane na rozwiązaniach przyjętych uprzednio w art. 5 ust. 6 pkt 7c u.u.i.s.<sup>49</sup> oraz art. 3 pkt 3 u.a.p., które jednak proponowały nieco inny katalog instrumentów wsparcia. Realizuje je przede wszystkim naczelnik 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 rozumiane jako działania wspierające podatnika oraz płatnika w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych zostały wskazane w art. 29 ust. 1 i 2 ustawy o KAS (szerzej zob. komentarz do art. 29). Zmierzają one 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. Obejmują również przyjmowanie podań i deklaracji, wydawanie zaświadczeń, zapewnienie stanowiska komputerowego z dostępem do e-Urzędu Skarbowego, w którym udostępniono podatnikowi konto (zob. art. 35b i komentarz do tego przepisu). Nie obejmują natomiast instytucji asystenta podatnika, projektowanej w poprzednim stanie prawnym.
13. W przedmiotowe zadanie wpisuje się również działalność innych organów KAS. Chodzi o 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 (art. 25 ust. 1 pkt 7).

Nie ulega wątpliwości, że wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 5 zadanie jest ukierunkowane 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 dotyczy dwóch procedur szczegółowych, aczkolwiek związanych z odrębnym postępowaniem egzekucyjnym w administracji. Obejmuje bowiem:
  - 1) wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych,
  - 2) zabezpieczanie należności pieniężnych.

<sup>49</sup> Art. 5 ust. 6 pkt 7c u.u.i.s. określał zadanie naczelnika urzędu skarbowego jako „wspieranie podatników w prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych” i został wprowadzony od 1.04.2015 r. na podstawie ustawy z 15.01.2015 r. o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urządach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 211).

W obecnym stanie prawnym zadanie to jest realizowane wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego. Wynika to wprost z treści art. 28 ust. 1 pkt 4. Na mocy art. 234 ust. 1–3 p.w.u.KAS organ ten przejął również funkcję wierzyciela w odniesieniu do należności powstałych przed 1.03.2017 r., przysługujących dyrektorowi izby celnej i dyrektorowi izby skarbowej. Wprowadzone regulacje wzmocniły i ugruntowały pozycję naczelnika urzędu skarbowego jako podstawowego organu egzekucyjnego realizującego przedmiotowe zadanie KAS. Stosownie do art. 19 § 1 u.p.e.a. jest on bowiem organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz do zabezpieczania takich należności w trybie i na zasadach określonych w dziale IV ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

15. W stanie prawnym przed 1.03.2017 r. (art. 5 ust. 6 pkt 7 u.u.i.s., 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 jednak wątpliwości, że naczelnik urzędu skarbowego jako podstawowy organ egzekucyjny może dokonywać zabezpieczenia należności pieniężnych w formach określonych w art. 164 i 166 u.p.e.a., co wynika ze wskazanego wyżej art. 19 § 1 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. 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. Zgodnie z intencją prawodawcy Krajowa Administracja Skarbowa zobowiązana

jest do zapewnienia jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej, a także do podejmowania działań edukacyjnych ukierunkowanych na podnoszenie świadomości podatkowej. Ich efektem powinno być 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. Zasady wykonywania tych szczególnych procedur kontrolnych zostało unormowane w dziale V ustawy o KAS – odpowiednio w jego rozdziałach 2, 3 i 4. 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 stanie prawnym przed 1.03.2017 r. zadanie to było wykonywane: w zakresie audytu – przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, a w zakresie czynności audytowych i urzędowego sprawdzenia – przez Służbę Celną. Od 1.03.2017 r. jest ono wykonywane wprawdzie przez skonsolidowaną KAS, ale przez różne jej organy. W zakresie wykonywania audytu przepisy ustawy o KAS przewidują podział kompetencji między Szefa KAS a dyrektora izby administracji skarbowej. Szef KAS realizuje audyty gospodarowania środkami pochodzącymi z Unii Europejskiej, gospodarowania środkami w ramach planu rozwojowego, gospodarowania środkami w ramach pobrexitowej rezerwy dostosowawczej, gospodarowania środkami w ramach programu Erasmus+, gospodarowania środkami w ramach programu Europejski Korpus Solidarności (art. 14 ust. 1 pkt 10 i 10c–10f). Odpowiada również w ustawowo określonym zakresie za nadzór nad audytami oraz jego koordynowanie a także pełni funkcję instytucji audytowej (art. 14 ust. 1 pkt 14).

Audyt w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 pkt 10a i art. 95 ust. 1 pkt 2–7 wykonuje dyrektor izby administracji skarbowej. Organ ten wykonuje również czynności audytowe (art. 25 ust. 1 pkt 4). Sukcesorem urzędowego sprawdzenia stał się natomiast naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 106).

## 2.9. Kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS

21. Zadaniem KAS wskazanym w art. 2 ust. 1 pkt 9 jest kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS w zakresie jej zadań. 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 powołanej ustawy, 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”, tj. ich podejmowania i realizowania za pomocą form działania przewidzianych w przepisach powszechnie obowiązującego prawa.

Wspomniane wyżej zadanie KAS wykonuje Krajowa Szkoła Skarbowości (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 organizacji i prowadzenia studiów podyplomowych.

## 2.10. Działalność analityczna, prognostyczna i badawcza oraz analiza ryzyka

22. 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 ustawy o KAS). 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 w odniesieniu do formacji będącej częścią 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 administracyjnych<sup>50</sup>. W identyczny sposób postrzegana jest właściwość organów podatkowych, która stanowi istotne

<sup>50</sup> J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 181.

kryterium ich wyodrębniania<sup>51</sup>. 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 podatkowym<sup>52</sup>. Jeśli więc ustawodawca odwołuje się do pojęcia właściwości, powinien odnosić ją do organów KAS i w tym zakresie przepis wymaga poprawienia.

23. 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. Prawodawca wyraźnie odróżnia jednak działalność analityczną od analizy ryzyka, nie precyzując rozumienia tych pojęć. Działalność analityczna KAS powinna być łączona z identyfikowaniem zagrożeń naruszenia prawa w obszarach będących w sferze zainteresowania KAS na podstawie posiadanych przez nią informacji i danych oraz dokumentów i deklaracji przedkładanych przez podatników. Jej rezultaty będą prowadziły do identyfikacji obszarów zagrożeń oraz podmiotów wobec których zostaną podjęte działania weryfikacyjno-kontrolne<sup>53</sup>. Natomiast stosowana przez KAS analiza ryzyka będzie miała na celu zapobieganie powstawaniu lub minimalizowanie ryzyka związanego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych<sup>54</sup>. Ryzyko wystąpienia nieprawidłowości powinny więc uwzględniać kontrole celno-skarbowe (art. 58). 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 naczelnika urzędu celno-skarbowego, ale wyłącznie w zakresie jego właściwości (art. 33 ust. 1 pkt 14).

### **2.11. Badanie przestrzegania przez rezydentów i nierezydentów ograniczeń i obowiązków określonych w przepisach Prawa dewizowego**

24. Zadanie KAS wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 12 dotyczy podejmowania działań weryfikujących przestrzeganie przez rezydentów i nierezydentów przepisów Prawa dewizowego.

<sup>51</sup> 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 skarbowe...*, s. 167.

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

<sup>53</sup> P. Majka, *Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018.

<sup>54</sup> VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

Do końca lutego 2017 r. zadanie to wykonywała kontrola skarbową, a komentowany przepis jest wiernym odzwierciedleniem 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.

25. Zakres podmiotowy art. 2 ust. 1 pkt 12 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, mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w krajach trzecich; nierezydentami z krajów trzecich są również znajdujące się w tych krajach oddziały, przedstawicielstwa i przedsiębiorstwa utworzone przez rezydentów lub nierezydentów z innych krajów.

26. 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.

27. Termin „zezwolenie 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 zezwoleń dewizowych udziela się, jeżeli nie zagraża to interesowi publicznemu lub międzynarodowym zobowiązaniom wiążącym Rzeczpospolitą Polską. Ogólnych zezwoleń dewizowych udziela Minister Finansów w drodze rozporządzenia. Jak stanowi art. 7 pr. dew., zezwolenia takie mogą dotyczyć wszystkich lub rodzajowo określonej kategorii podmiotów oraz wszystkich lub rodzajowo określonych czynności. Indywidualne zezwolenie dewizowe jest wymagane na odstępianie od ograniczenia lub obowiązku, o których mowa w art. 5 pr. dew., w zakresie których nie udzielono ogólnego zezwolenia dewizowego albo udzielono takiego zezwolenia, ale na innych warunkach niż te, na których ma nastąpić odstępianie. Sprawy związane z udzielaniem indywidualnych zezwoleń dewizowych są rozstrzygane przez Prezesa Narodowego Banku Polskiego w drodze decyzji administracyjnej (art. 8 ust. 1 i 2 pr. dew.).

28. 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.

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

29. Przedmiotowe zadanie Krajowej Administracji Skarbowej jest wykonywane od 2018 r. W art. 2 ust. 1 ustawy został do zadań KAS dodany pkt 12a, co było konsekwencją wej-

ścia 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 dział IIIB „Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych”, natomiast w art. 13 znowelizowano przepisy ustawy o KAS w zakresie powyższego zadania oraz kompetencji wykonujących je organów KAS.

30. Wprowadzenie tego zadania KAS jest uzasadniane koniecznością podjęcia skutecznych działań zmierzających do ograniczenia luki w podatku VAT spowodowanej wyłudzeniami. Cel ten można osiągnąć w wyniku wprowadzenia mechanizmu eliminującego z obrotu gospodarczego podstawione firmy uczestniczące w transakcjach karuzelowych<sup>55</sup>. Konsekwencją organizowania takich transakcji przez grupy przestępcze jest żądanie nieuzasadnionego zwrotu podatku VAT, ale również próby zalegalizowania transakcji finansowych przy korzystaniu z usług bankowych, które mają 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.
31. 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.

„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 Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z 26.06.2013 r. w sprawie wymogów ostroż-

<sup>55</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, VIII kadencja, druk sejm. nr 1880.

nościowych dla instytucji kredytowych oraz zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz.Urz. UE L 176, s. 1, ze zm.), 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 Rzeczypospolitej Polskiej dokonywać m.in. czynności bankowych, ale nie może być traktowany jako samodzielny podmiot prawa. Podmiotem wyposażonym w zdolność prawną i stonę czynności bankowej pozostaje instytucja kredytowa, a nie jej oddział<sup>56</sup>;

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.

32. W art. 2 ust. 1 pkt 12a ustawy o KAS posłużono się pojęciem wyłudzeń skarbowych, nie definiując go wprost, ale odsyłając do rozumienia go w art. 119zg pkt 9 o.p. Przepis ten nie zawiera pozytywnej definicji wyłudzeń skarbowych, kwalifikowanych przez cechy. Obejmuje natomiast enumeratywny, zamknięty katalog zachowań (przestępstw) typizowanych w Kodeksie karnym skarbowym oraz Kodeksie karnym, kwalifikowanych jako wyłudzenia skarbowe. Zamysł ten jest racjonalny, gdyż brak precyzyjnego określenia, czym są wyłudzenia skarbowe, niweczyłby możliwość stosowania przepisów normujących przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do tych celów, czyniąc całość regulacji bezskuteczną.

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);

<sup>56</sup> Z. Ofiarski, *Prawo bankowe. Komentarz*, LEX 2013, komentarz do art. 4; postanowienia SN: z 27.10.2010 r., V CSK 96/10, LEX nr 737294, i 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. Przyjęte rozwiązanie jest zasadne, skoro zadanie obejmujące przeciwdziałanie wykroczeniom skarbowym zostało ujęte w art. 2 ust. 1 pkt 13.

33. Zadanie polegające na przeciwdziałaniu wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi jest wykonywane przez Szefa KAS oraz działających z jego upoważnienia właściwych naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 11b ustawy o KAS). Najważniejszymi instrumentami prawnymi służącymi wykonaniu tego szczegółowego zadania jest:
- 1) dokonywanie analizy ryzyka z uwzględnieniem posiadanych danych w tym wskaźnika ryzyka oraz informacji i zestawień przekazywanych na żądanie (art. 119zn o.p.);
  - 2) żądanie ustanowienia krótkiej blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, kierowane do banku lub SKOK (art. 119zv § 1 o.p.);
  - 3) wydawanie postanowień w sprawie przedłużenia terminu ustanowionej blokady rachunku bankowego podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy niż 3 miesiące (art. 119zw § 1 o.p.).
34. Drugie zadanie szczegółowe wymienione w art. 2 ust. 1 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 go-

spodarczymi 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) dziennych zestawień transakcji dotyczących rachunków tych podmiotów (art. 119zq o.p.);
  - 5) przetwarzanie w STIR danych przekazanych na podstawie art. 119zp § 1 o.p., danych udostępnionych z Centralnego Rejestru Podmiotów– Krajowej Ewidencji Podatników, informacji rejestrowanych (o których mowa w ustawie o Systemie Informacji Finansowej) a także informacji dostępnych publicznie, w celu ustalenia wskaźnika ryzyka (art. 119zu § 1 o.p.), jak też w celu stosowania przez izbę rozliczeniową środków bezpieczeństwa finansowego oraz prowadzenia i dokumentowania wyników bieżącej analizy przeprowadzanych transakcji, wskazanej w art. 43 ust. 3 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (art. 119zu § 2a o.p.).
35. Nadzór nad wykonywaniem przez izbę rozliczeniową ww. 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 prowa-

dzenia 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**

36. 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.
37. 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.).
38. Przedmiotowe zadanie, mimo konsolidacji w ramach KAS, jest wykonywane na zasadzie podziału kompetencji pomiędzy organami finansowymi postępowania przygotowawczego. Zgodnie z 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. 62 § 2 i 2a, art. 63–68, 69 § 1, 3 i 4, art. 69a–70, 73, 73a, 75a–75c, 76 § 1 i 2, 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 § 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, 80a, 81–83, 84 § 1, art. 106l i 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, jeżeli nie przekaze ich wyżej wskazanym organom.
39. 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), naczelnika urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 10) oraz Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 5). 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)<sup>57</sup>.

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

40. 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. Na podstawie art. 2 ust. 3 w zakresie wykonywania tego zadania organy KAS prowadzą postępowania przygotowawcze zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania karnego albo czynności wyjaśniające zgodnie z przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia.

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

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

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

Istotnym warunkiem jest zaistnienie przesłanki skutkowej polegającej na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w związku z popełnieniem tych przestępstw. Zadaniem KAS jest również zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców w sytuacji, gdy zostały one ujawnione przez KAS.

42. Konsekwencją 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) było znaczne rozszerzenie zakresu zadań KAS ze względu na poszerzenie katalogu przestępstw z Kodeksu karnego rozpoznawanych i zwalczanych przez KAS. Ponadto skutek nowelizacji art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o KAS wprowadzonej przez art. 13 pkt 1 lit. a ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych 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.
43. Ujęcie przestępstwa prania brudnych pieniędzy w katalogu przestępstw eliminowanych przez KAS dopiero z końcem 2017 r. zmierzało do usunięcia mankamentów ustawy o KAS w pierwotnej treści. Niejasny jest powód, dla którego pominięto art. 299 k.k. w katalogu innych wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 15 przestępstw, których rozpozna-

wanie, 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, przyjętą w ust. 3 art. 2 zasadą, że w zakresie zadań określonych w art. 2 ust. 1 pkt 14–16 postępowania przygotowawcze prowadzą organy KAS.

44. 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.”<sup>58</sup>. 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.
45. 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.

<sup>58</sup> Wyrok SA w Katowicach z 21.07.2016 r., II AKa 216/16, LEX nr 2242170.

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

46. 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. Wprowadzając to dodatkowe zadanie dano możliwość skupienia w jednym miejscu rozpatrywania spraw związanych z pełnieniem funkcji publicznej przez urzędników i funkcjonariuszy KAS. W praktyce oznacza to przyznanie organom KAS uprawnień prokuratorskich<sup>59</sup>.
47. 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 cztery 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) przestępstwa popełnione przez osoby niezatrudnione w KAS albo niebędące funkcjonariuszami, ale w związku z wykonywaniem obowiązków służbowych przez osoby zatrudnione w KAS albo przez funkcjonariuszy, takie jak: przekupstwo (art. 229 k.k.), płatna protekcja bierna (art. 230 k.k.), płatna protekcja czynna (art. 230a k.k.);
  - 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.), tworzenie fałszywych dowodów w celu kierowania przeciwko określonej osobie ścigania o przestępstwo (art. 235 k.k.), zatajenie dowodów niewinności osoby podejrzanej o popełnienie przestępstwa, przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego lub przewinienia dyscyplinarnego (art. 236 k.k.), fałszywe zawiadomienie o przestępstwie lub przestępstwie skarbowym (art. 238 k.k.);

<sup>59</sup> M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, LEX 2017, rozdz. 1.3.4. Zadania w zakresie zwalczania przestępczości.

- 4) przestępstwo poplecznictwa – w przypadku osób pomagających sprawcom przestępstw wskazanych w pkt 1–3 powyżej (art. 239 k.k.).

### **2.17. Ujawnianie i odzyskiwanie przez KAS mienia zagrożonego przypadkiem**

48. Dodany z dniem 27.04.2017 r. do art. 2 ust. 1 przepis pkt 16a wprowadził nowe zadania KAS, które wprawdzie nie zostały przewidziane w pierwotnym brzmieniu komentowanej ustawy, mają jednak związek z przestępstwami, o których mowa w pkt 13–16 (zob. pkt 2.13–2.16 powyżej), a także ze zmienionym art. 33 § 2 k.k.s.

Zgodnie z tym przepisem Kodeksu karnego skarbowego w treści obowiązującej od 27.04.2017 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”.

Za korzyść majątkową mogą być uznane nieuiszczone należności publicznoprawne<sup>60</sup>.

49. Przepis art. 33 § 2 k.k.s. został wprowadzony równocześnie z art. 45 § 2 k.k.<sup>61</sup> 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.

*Ratio legis* przyjętych regulacji jest więc wprowadzenie zmian poprawiających efektywność mechanizmów służących pozbawianiu sprawców przestępstw korzyści osiągnię-

<sup>60</sup> Postanowienie SN z 23.04.2021 r., III KK 304/20, LEX nr 3181924.

<sup>61</sup> Zmiany zostały wprowadzone ustawą z 23.03.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 768).

tych 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 czynu<sup>62</sup>.

50. Zadaniem KAS jest ujawnianie i odzyskiwanie mienia, które jest zagrożone w związku z ww. przestępstwami. Realizuje je Szef KAS (art. 14 ust. 1 pkt 6).

## 2.18. Wykonywanie zadań wynikających z ustawy o SENT

51. Krajowa Administracja Skarbowa na podstawie ustawy o SENT z 9.03.2017 r., obowiązującej od 18.04.2017 r., prowadzi monitoring drogowego i kolejowego przewozu towarów, a także monitoring obrotu paliwami opałowymi. W związku z licznymi nowelizacjami zakres tego monitoringu jest sukcesywnie rozszerzany o nowe towary. Jest to podyktowane przede wszystkim bezpieczeństwem finansowym państwa. Skala i częstotliwość obrotu niektórymi towarami bowiem mogą powodować znaczne ryzyko naruszenia przepisów regulujących podatek od towarów i usług lub podatek akcyzowy, a w konsekwencji powodować ich znaczące uszczuplenie. Zapobieganiu i eliminowaniu tych nieprawidłowości służy ustawowo unormowany system monitorowania przewozu i obrotu. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o SENT obejmuje on gromadzenie i przetwarzanie danych o przewozie towarów i obrocie paliwami opałowymi, w szczególności z zastosowaniem środków technicznych służących do tego monitorowania, oraz kontrolę realizacji obowiązków wynikających z tej ustawy. Ustawowy katalog towarów objętych monitorowaniem przez KAS obejmuje kilka grup towarów, w tym m.in. niektóre wyroby akcyzowe będące albo alkoholem etylowym nieskażonym czy wyrobami z zawartością alkoholu, albo wyrobami energetycznymi służącymi lub mogącymi służyć do napędu pojazdów, paliwa opałowe, przewożony alkohol całkowicie skażony, susz tytoniowy, produkty lecznicze, środki spożywcze specjalnego przeznaczenia żywieniowego, niektóre wyroby medyczne<sup>63</sup>. Ponadto na mocy delegacji zawartej w art. 13 ust. 11 ustawy o SENT wprowadzono elastyczne rozwiązanie umożliwiające Ministrowi Finansów wydanie rozporządzenia rozszerzającego ustawowy katalog o inne wskazane w akcie wykonawczym towary, przewóz jest objęty systemem monitorowania przewozu i obrotu. Wydając rozporządzenie w powyższym zakresie, minister kieruje się analizą wystąpienia naruszeń, o której mowa w pkt 54 poniżej, oraz powinien uwzględnić wytyczne ustawowe, tj. zagrożenie bezpieczeństwa narodowego lub

<sup>62</sup> Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 1186.

<sup>63</sup> Szerzej zob. G. Musolf, *Ustawa o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów. Realizacja obowiązków w systemie SENT. Komentarz*, LEX 2021, art. 3.

konieczność przeciwdziałania uszczupleniom w zakresie podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego<sup>64</sup>.

52. W ramach wykonywania monitoringu organy KAS wykonują m.in. 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 o SENT);
- 2) Szef KAS prowadzi w systemie teleinformatycznym rejestr zgłoszeń, który jest środkiem technicznym służącym monitorowaniu przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi. 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 o SENT);
- 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 Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Agencji Wywiadu, Służby Wywiadu Wojskowego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego) warunków określonych w art. 12 ust. 4 pkt 1–3 ustawy o SENT;
- 4) funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej przeprowadzają kontrolę przewozu towarów (art. 13 ust. 3 ustawy o SENT);
- 5) funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej mogą nakładać zamknięcia urzędowe na środek transportu lub towar oraz pobierać próbki (art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o SENT);

<sup>64</sup> Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z 25.04.2022 r. w sprawie towarów, których przewóz jest objęty systemem monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz.U. poz. 898 ze zm.).

- 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 o SENT);
- 7) naczelnik urzędu celno-skarbowego może w drodze decyzji nakładać kary pieniężne na podmiot wysyłający lub odbierający towar, a także na przewoźnika w przypadku niedokonania zgłoszenia albo stwierdzenia, że towar nie odpowiada rodzajowo, ilościowo, wagowo bądź objętościowo towarowi zgłoszonemu przez przewoźnika (art. 26 ust. 1 i 2 w zw. z art. 21 i 22 ustawy o SENT).

### **2.19. Wykonywanie zadań dotyczących informacji o schematach podatkowych**

53. Od 1.01.2019 r., na mocy dodanego do art. 2 ust. 1 nowego pkt 16c ustawy o KAS, KAS wykonuje zadania określone w równocześnie wprowadzonym w dziale III rozdziale 11a Ordynacji podatkowej. Zadania te dotyczą informacji o schematach podatkowych. Obejmują one m.in. weryfikowanie realizacji obowiązków nałożonych na podmioty obowiązane, a wynikających z przepisów art. 86a–86o o.p. zawartych w tym rozdziale.
54. Ustawa o KAS nie definiuje tzw. schematu podatkowego. Pojęcie to na potrzeby ustawy należy przyjąć w znaczeniu nadanym w art. 86a § 1 pkt 10 o.p. Schematem podatkowym jest więc takie uzgodnienie, które:
  - 1) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
  - 2) posiada szczególną cechę rozpoznawczą lub
  - 3) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Uzgodnieniem, stosownie do pkt 16 tego przepisu, jest natomiast czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego. Przepisy rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej nakładają szereg obowiązków na tzw. promotorów oraz korzystających odnośnie do przekazywania właściwym organom KAS informacji o schematach podatkowych (art. 86b, 86c o.p.), określają też treść informacji (art. 86f o.p.) oraz sposób jej przekazywania (art. 86g o.p.).

55. Zadanie określone w art. 2 ust. 1 pkt 16c jest realizowane przez Szefa KAS (art. 14 w ust. 1 pkt 6) oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 33 w ust. 1 pkt 11). Szef KAS m.in. nadaje numer schematu podatkowego (NSP) i przekazuje potwierdzenie

jego nadania (art. 86g § 2 o.p.), wydaje postanowienia o odmowie nadania NSP i unieważnienia NSP nadanego schematowi podatkowemu (art. 86j o.p.).

## **2.20. Zadania związane z poborem opłaty elektronicznej oraz wdrażaniem elektronicznego systemu poboru opłat**

56. Zadania KAS określone w art. 2 ust. 1 pkt 16d–16f zostały wprowadzone do komentowanej ustawy na mocy art. 7 ustawy z 6.05.2020 r. o zmianie ustawy o drogach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1087 ze zm.) z mocą obowiązującą od 1.07.2020 r. W pierwotnym brzmieniu analizowane zadania KAS obejmowały:
- 1) pobór opłaty elektronicznej (art. 2 ust. 1 pkt 16d);
  - 2) pobór opłaty za przejazd autostradą (art. 2 ust. 1 pkt 16e);
  - 3) podejmowanie działań mających na celu wprowadzenie systemów elektronicznego poboru opłat i szerokiego zastosowania tych systemów (art. 2 ust. 1 pkt 16f).

Z dniem 1.07.2023 r. nastąpiło uchylenie art. 2 ust. 1 pkt 16e, co było związane ze zmianą ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym<sup>65</sup>, a także z zaniechaniem poboru opłat za przejazd autostradą od samochodów osobowych oraz motocykli na odcinkach autostrad płatnych zarządzanych przez Generalną Dyрекcję Dróg Krajowych i Autostrad. W konsekwencji pobór opłaty za przejazd autostradą nie jest już zadaniem KAS. Jest nim natomiast pobór opłaty elektronicznej (art. 2 ust. 1 pkt 16d), a także podejmowanie działań ukierunkowanych na wprowadzanie oraz zastosowanie systemów elektronicznego poboru opłat (art. 2 ust. 1 pkt 16f).

57. Problematyka dotycząca opłaty elektronicznej, jej kalkulacji i poboru została uregulowana w ustawie o drogach publicznych. Jak wynika z art. 13ha ust. 1 u.d.p., opłata elektroniczna jest pobierana za przejazd po drogach krajowych lub ich odcinkach, określonych w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów wydanego na podstawie ust. 6 tego przepisu. Opłatę tę ustala się jako iloczyn liczby kilometrów przejazdu i stawki tej opłaty za kilometr dla danej kategorii pojazdu (art. 13ha ust. 2 u.d.p.), przy czym Rada Ministrów określa w rozporządzeniu drogi krajowe (ich odcinki), na których pobierana jest opłata, wysokość jej stawek za przejazd kilometra dla danej kategorii pojazdu. Opłatę elektroniczną pobiera Szef KAS za pomocą systemu teleinformatycznego, tzw. Systemu Poboru Opłaty Elektronicznej KAS (art. 13hb ust. 1ba i 1bb u.d.p.), oraz przekazuje na rachunek Krajowego Funduszu Drogowego (art. 40a ust. 1ca u.d.p.). Pobór opłaty elektronicznej wskazano jako zadanie Szefa KAS w katalogu jego zadań (zob. art. 14 ust. 1 pkt 20b ustawy o KAS). Rozporządzeniem Ministra

<sup>65</sup> Ustawa z 26.05.2023 r. o zmianie ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1193).

Finansów wydanym na podstawie art. 13hb ust. 1bc u.d.p.<sup>66</sup> wyznaczono Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi do wykonywania niektórych zadań poboru opłaty elektronicznej, w tym w zakresie weryfikacji danych zawartych w rejestrze uiszczających opłatę elektroniczną ze złożonymi w tym rejestrze dokumentami, usuwania danych z rejestru i zawiadamiania o tym właściciela, posiadacza czy użytkownika pojazdu.

58. Uiszczanie opłaty elektronicznej z wykorzystaniem Systemu Poboru Opłaty Elektronicznej KAS wiąże się z nałożonym na właściciela, posiadacza albo użytkownika pojazdu obowiązkiem dokonania rejestracji w rejestrze uiszczających tę opłatę elektroniczną. Rejestr ten jest prowadzony przez Szefa KAS w Systemie Poboru Opłaty Elektronicznej KAS, który jest również administratorem danych zawartych i przetwarzanych w tym systemie, w tym danych osobowych (art. 13ia u.d.p.). Szef KAS wykorzystuje powyższy System w celu udostępniania danych osobowych w sposób określony w art. 51a ust. 3 ustawy o KAS, a także, w związku z poborem opłaty elektronicznej, gromadzi informacje i dane dotyczące elektronicznego systemu poboru tej opłaty (zob. art. 13he i 13hf u.d.p.).
59. Podejmowanie działań mających na celu wprowadzenie systemów elektronicznego poboru opłat i szerokiego zastosowania tych systemów (art. 2 ust. 1 pkt 16f) jest zadaniem Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 20d). W związku z tym, że pobór opłaty elektronicznej za pomocą Systemu Poboru Opłaty Elektronicznej KAS wymaga stosowania urządzeń mobilnych, zewnętrznych systemów lokalizacyjnych oraz urządzeń pokładowych instalowanych w pojazdach, wykorzystujących technologie pozycjonowania satelitarne i transmisji danych (art. 13i ust. 3a u.d.p.), prawodawca przewidział szereg działań, które powinien podejmować Szef KAS. Należą do nich m.in. zapewnienie urządzeń pokładowych w przypadku niewystarczającej ich dostępności, nieodpłatne udostępnianie oprogramowania przeznaczonego do instalacji na urządzeniu mobilnym, wydawanie zgody na przyłączenie systemu teleinformatycznego do Systemu Poboru Opłaty Elektronicznej KAS po przeprowadzeniu pozytywnych testów integracyjnych (art. 13i ust. 3a–3e u.d.p.).
60. Prawidłowość uiszczenia opłaty elektronicznej, w tym także używanego (instalowanego) w pojeździe urządzenia na potrzeby elektronicznego poboru tej opłaty (zob. art. 13i ust. 3, 3a i art. 16l ust. 1 u.d.p.), podlega kontroli celno-skarbowej prowadzonej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego na podstawie art. 54 ust. 2 pkt 7a ustawy o KAS.

<sup>66</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 5.07.2021 r. w sprawie wyznaczenia organu Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań poboru opłaty elektronicznej (Dz.U. poz. 1239).

## 2.21. Zadania dotyczące statystyki obrotu towarowego (INTRASTAT, EXTRASTAT)

61. W art. 2 ust. 1 pkt 17 wskazane zostało zadanie KAS wykonywane w poprzednim stanie prawnym przez Służbę Celną. 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.
62. 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 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.). Szczegóły trybu, sposobu 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.<sup>67</sup> Należy zwrócić uwagę, że na mocy § 24 rozporządzenia określono właściwość miejscową organu celnego w sprawach zgłoszeń INTRASTAT i ich korekty. Organem właściwym miejscowo i rzeczowo w powyższym zakresie jest Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie.
63. Prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT obejmuje także postępowania w sprawach wezwań, upomnień i nałożenia kary. Prowadzi je również wyżej wskazany organ w celu 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,

<sup>67</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 25.11.2021 r. w sprawie zgłoszeń INTRASTAT (Dz.U. poz. 2258).

upomina w postaci papierowej lub elektronicznej osobę zobowiązaną o konieczności złożenia zgłoszenia INTRASTAT lub dokonania korekty zgłoszenia już dokonanego. W przypadku beczynności osoby zobowiązanej organ celny może w drodze decyzji nałożyć na tę osobę karę pieniężną w wysokości 3000 zł (art. 101 ust. 1 i 2 pr. cel.). Kara ta ma charakter dyscyplinujący zobowiązanego do zgłoszenia INTRASTAT i nie jest możliwe jej nałożenie po dokonaniu tego zgłoszenia<sup>68</sup>.

## **2.22. Wykonywanie zadań związanych z sytuacją polityczną na Białorusi i Ukrainie**

**64.** Szczególne zadania KAS wynikają z art. 2 ust. 1 pkt 17a. Przepis ten obowiązuje od 16.04.2022 r. i został dodany przez art. 19 ustawy z 13.04.2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego (Dz.U. z 2023 r. poz. 1497 ze zm.). W związku z agresją zbrojną Rosji na Ukrainę oraz jej wspieraniem przez Białoruś Rada Europejska wydała w lutym oraz marcu 2022 r. szereg rozporządzeń zapewniających wykonalność dotychczas obowiązujących rozporządzeń Rady dotyczących sankcji na Rosję i Białoruś, bądź nowelizujących je, tj.:

- 1) rozporządzenie Rady (WE) nr 765/2006 z 18.05.2006 r. dotyczące środków ograniczających w związku z sytuacją na Białorusi (Dz.Urz. UE L 134, s. 1, ze zm.);
- 2) rozporządzenie Rady (UE) nr 269/2014 z 17.03.2014 r. w sprawie środków ograniczających w odniesieniu do działań podważających integralność terytorialną, suwerenność i niezależność Ukrainy lub im zagrażających (Dz.Urz. UE L 78, s. 6, ze zm.);
- 3) rozporządzenie Rady (UE) nr 833/2014 z 31.07.2014 r. dotyczące środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie (Dz.Urz. UE L 229, s. 1, ze zm.).

Co do zasady zamrożeniu podlegają wszystkie środki finansowe i zasoby gospodarcze będące własnością, pozostające w posiadaniu, w faktycznym władaniu lub pod kontrolą osób fizycznych lub prawnych, podmiotów lub organów lub powiązanych z nimi osób fizycznych lub prawnych, podmiotów lub organów wspierających agresję na Ukrainę, wymienionych enumeratywnie w załączniku do jednego z ww. rozporządzeń Rady. W wyjątkowych sytuacjach przewidzianych w rozporządzeniach Rady organy państwa członkowskiego Unii Europejskiej mogą na zasadzie odstępstwa zezwolić na zwalnianie zamrożonych środków finansowych lub zasobów gospodarczych lub udostępnianie środków finansowych lub zasobów gospodarczych. W tym zakresie zadaniami KAS są działania przewidziane we wskazanych w art. 2 ust. 1 pkt 17a ustawy o KAS przepisach rozporządzeń Rady.

<sup>68</sup> Wyrok NSA z 21.12.2010 r., I GSK 731/09, LEX nr 1136551.

65. Wykonalność zadań wskazanych w pkt 17a art. 2 ust. 1 zapewniają przepisy art. 143a–143c, zawarte w dodanym dziale Va „Zwalnianie zamrożonych środków finansowych lub zasobów gospodarczych lub udostępnianie środków finansowych lub zasobów gospodarczych”. Szef KAS wykonuje zadania i kompetencje właściwego organu, o których mowa w:
- 1) art. 1ja ust. 2, art. 1k ust. 3, art. 1v ust. 1, art. 1w ust. 1, art. 1z, 3 ust. 1 i 2, art. 3a ust. 1, art. 4 ust. 2, art. 4a, 4b i 5 rozporządzenia nr 765/2006;
  - 2) art. 4 ust. 1, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1, art. 6a, 6b, 7 i 8 rozporządzenia nr 269/2014;
  - 3) art. 2e ust. 4, art. 5a ust. 5, art. 5c ust. 1, art. 5d ust. 1 i art. 5g rozporządzenia nr 833/2014.

W ściśle określonych sprawach Szef KAS rozstrzyga w formie decyzji administracyjnej.

Należy zauważyć, że Szef KAS wykonuje zadania i kompetencje wobec osób i podmiotów wpisanych na listę na podstawie decyzji ministra właściwego do spraw wewnętrznych, wobec których stosowanie są środki określone w rozporządzeniach Rady, tj. zamrożenie funduszy (środków finansowych) oraz zasobów gospodarczych. Tylko wobec podmiotów wpisanych na listę sankcyjną może być zastosowany na zasadzie odstępstwa mechanizm polegający na zwolnieniu czy udostępnieniu zamrożonych środków (zasobów). Zakres zadań i kompetencji Szefa KAS w odniesieniu do tych podmiotów, częściowo powielający art. 143a ustawy o KAS, został określony w art. 5 ust. 1 ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego.

66. Zakres komentowanego zadania KAS obejmuje także kontrolę przestrzegania zakazów i ograniczeń wynikających ze wskazanych wyżej regulacji unijnych w odniesieniu do osób i podmiotów objętych sankcjami. Kontrola celno-skarbowa może być prowadzona w zakresie przestrzegania przepisów ustawy o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego (art. 54 ust. 1 pkt 9 ustawy o KAS). Organem właściwym do jej podejmowania i prowadzenia, a także do nakładania kar pieniężnych za niedopełnienie obowiązków oraz naruszenie zakazów ustanowionych w rozporządzeniach Rady jest naczelnik urzędu celno-skarbowego (zob. komentarz do art. 143d i 143e).

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

67. 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 wszystkim ze względu na ochronę życia i zdrowia ludzi i zwierząt, roślin, środowi-

ska, 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 2023 r. poz. 846 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).

68. Dokonując wyznaczenia 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.

## **2.24. Współdziałanie w realizacji wspólnej polityki rolnej**

69. 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.
70. Wykonalność zadania wskazanego w art. 2 ust. 1 pkt 19 została zapewniona przez dokonanie jego ustawowego rozdziału oraz przyznanie kompetencji dwóm organom KAS, tj. Szefowi KAS (art. 14 ust. 1 pkt 10 lit. b i c, pkt 10a lit. c, pkt 13, 13a i 15a), oraz naczelnika urzędowi celno-skarbowemu (art. 54 ust. 2 pkt 5 w zw. z art. 33 ust. 1 pkt 1).

## **2.25. Współpraca z organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi**

71. Zadanie określone w art. 2 ust. 1 pkt 20 odnosi się do współpracy z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami między-

narodowymi. Choć aktualnie jest to zadanie KAS, taka współpraca była również prowadzona w poprzednim stanie prawnym. Wynikała bowiem z umów międzynarodowych, prawa unijnego oraz niektórych regulacji implementowanych do krajowego porządku prawnego (np. w zakresie wymiany informacji podatkowych). Współpraca taka odbywała się zarówno na poziomie administracji podatkowej, jak i Służby Celnej czy kontroli skarbowej (np. Główny Inspektor Kontroli Skarbowej uczestniczył w pracach międzynarodowych organizacji i instytucji zajmujących się kontrolą skarbową, przekazywał Komisji Europejskiej plany kontroli w zakresie kontroli środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej).

72. Współpraca w powyższym zakresie jest obecnie zadaniem skonsolidowanej KAS. Obowiązek jej podejmowania i prowadzenia wynika zarówno z zobowiązań międzynarodowych, jak i z potrzeb, jakie przynoszą globalizacja gospodarki oraz konieczność eliminowania międzynarodowej zorganizowanej przestępczości podatkowej. Realizacja komentowanego zadania została przez ustawodawcę zaprojektowana na różnych poziomach organizacyjnych. Wykonują je bowiem Szef KAS w zakresie współpracy z organami i instytucjami międzynarodowymi (art. 14 ust. 1 pkt 11), naczelnik urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 8) i naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 13) w zakresie wymiany informacji podatkowych, finansowych i celnych.

## 2.26. Współdziałanie, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej

73. Od 1.01.2020 r. obowiązuje dodany do art. 2 ust. 1 ustawy o KAS pkt 20a, który formułuje jako zadanie tej formacji współdziałanie, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej. Równolegle wprowadzono bowiem do Ordynacji, na mocy art. 111 pkt 5 ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących wspólnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. z 2023 r. poz. 948), przepisy działu IIB (art. 20s–20zr o.p.) regulujące nowe prawne formy współpracy administracji skarbowej z podatnikami<sup>69</sup>. Tworzą one modelowe ramy współpracy KAS z największymi podatnikami, których wartość przychodu wykazana w zeznaniu rocznym CIT za poprzedni rok podatkowy przekroczyła równowartość 50 mln euro, którzy przeszli pozytywnie audyt wstępny i z którymi Szef KAS zawarł umowę o współdziałanie (art. 20s § 1, 3 i 4 o.p.). Współdziałanie jako zadanie KAS wskazane w art. 2 ust. 1 pkt 20a nie obejmuje zatem wszystkich podmiotów zobowiązanych z tytułu należności publicznoprawnych, dla których właściwe rzeczowo są organy KAS, ale wyłącznie największych podatników objętych umową zawartą na ich wniosek. Istotą tego współdziałania jest zapewnienie przestrzegania przez podatników przepisów pra-

<sup>69</sup> Zob. E. Wróblewska, *Nowe formy współpracy administracji skarbowej z podatnikami – cz. I – umowa o współdziałanie*, PAiP 2021/5, s. 22 i n.

wa podatkowego w oparciu o przejrzystość podejmowanych działań, wzajemne zaufanie i zrozumienie między organem podatkowym a podatnikiem i z uwzględnieniem specyfiki działalności gospodarczej podatnika (art. 20s § 2 o.p.).

74. Współdziałanie jako zadanie KAS jest realizowane w następujących formach prawnych:

- 1) umowy o współdziałanie (art. 20s–20za o.p.);
- 2) porozumienia podatkowego (art. 20zb–20zf o.p.);
- 3) audytu podatkowego (art. 20zg–20zp o.p.).

Współdziałanie, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej jest wyłącznym zadaniem Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 20a ustawy o KAS). Na mocy art. 13 § 2 pkt 10 o.p. zostały mu przyznane kompetencje organu podatkowego właściwego w sprawach dotyczących realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale IIB Ordynacji podatkowej. Zadaniem innych organów KAS jest współdziałanie z Szefem KAS przy realizacji jego zadań w ramach tego współdziałania. Dotyczy to dyrektora izby administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 10a), naczelnika urzędu skarbowego (art. 28 ust. 1 pkt 12a) oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 33 ust. 1 pkt 15a).

75. Współdziałanie obejmuje m.in. następujące czynności:

- 1) zawieranie z podatnikiem umowy o współdziałanie (art. 20s–20t o.p.);
- 2) dostosowywanie formy i częstotliwości działań weryfikujących poprawność wykonywania przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego do aktualnego poziomu skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego i dotychczasowej współpracy z organami podatkowymi (art. 20v pkt 1 o.p.);
- 3) przeprowadzanie kontroli celno-skarbowej podatnika (art. 20v pkt 1 o.p.) – co istotne, tę wyjątkowo przeprowadza Szef KAS – nie naczelnik urzędu celno-skarbowego (zob. art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS);
- 4) wyrażanie zgody na podjęcie wobec podatnika czynności sprawdzających oraz kontroli krzyżowej przez organy KAS (art. 20v pkt 3 o.p.);
- 5) wypowiedzanie umowy o współdziałanie (art. 20x § 2 o.p.);
- 6) prowadzenie ewidencji podatników, z którymi zawarta została umowa o współdziałanie (art. 20za o.p.);
- 7) zawieranie na piśmie porozumienia podatkowego z podatnikiem – stroną umowy o współdziałanie w zakresie objętym tą umową (art. 20zb o.p.);
- 8) odmowa zawarcia porozumienia podatkowego z koniecznością podania przyczyn odmowy (art. 20zc o.p.);
- 9) zasięganie opinii innych organów KAS przed zawarciem porozumienia podatkowego (art. 20zd o.p.);
- 10) wypowiedzanie porozumień podatkowych (art. 20ze § 2 o.p.);

- 11) przeprowadzanie audytu podatkowego wobec podatnika przed zawarciem umowy o współdziałanie – tzw. audytu wstępnego, oraz w trakcie obowiązywania umowy o współdziałanie – tzw. audytu monitorującego (art. 20zg o.p.);
- 12) sporządzanie opinii i zaleceń z audytu (art. 20zi o.p.).

## 2.27. Wykonywanie innych zadań

76. Katalog zadań KAS określonych w art. 2 ma charakter otwarty. Obowiązkiem KAS jest więc wykonywanie również innych zadań wskazanych w przepisach odrębnych (art. 2 ust. 1 pkt 21). Takie przepisy odrębne zostały zawarte w samej ustawie o KAS, jak i w innych aktach normatywnych rangi ustawowej.
77. Zadaniami KAS wynikającymi z przepisów odrębnych są m.in.:
- 1) współpraca oraz prowadzenie wspólnych działań z innymi organami i instytucjami w zakresie restytucji dóbr kultury – art. 5 ustawy z 25.05.2017 r. o restytucji narodowych dóbr kultury (Dz.U. z 2019 r. poz. 1591);
  - 2) prowadzenie w systemie teleinformatycznym CRP – KEP, zamieszczanie w nim danych i administrowanie nimi – art. 14 ustawy z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2022 r. poz. 2500 ze zm.);
  - 3) wykonywanie funkcji instytucji audytowej w odniesieniu do programu Fundusze Europejskie dla Rybactwa na lata 2021–2027 – art. 7 ustawy z 26.05.2023 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Morskiego, Rybackiego i Akwakultury na lata 2021–2027 (Dz.U. poz. 1273).

## 3. Zadania wykonywane wyłącznie przez funkcjonariuszy

78. 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 w KAS 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.
79. Zastrzeżenia budzi klarowność regulacji ujętej w art. 2 ust. 2, nie tylko ze względu na permanentne odwoływanie się do innych jednostek redakcyjnych ustawy, lecz także 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.

80. 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 środka przewozowego (art. 54 ust. 2 pkt 1);
  - 3) ruchu drogowego w trybie i przypadkach określonych w Prawie o ruchu drogowym (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 2022 r. poz. 2201 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,
    - c) przestrzegania przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie o grach hazardowych, 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,
- f) uiszczania opłaty elektronicznej na zasadach określonych w ustawie o drogach publicznych (art. 62 ust. 5 pkt 1 lit. a–c, e–g).

**81.** 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 2023 r. poz. 1309) i ustawy z 21.12.2000 r. o żegludze śródlądowej (Dz.U. z 2022 r. poz. 1097 ze zm.);
- 7) przeprowadzanie kontroli rodzaju używanego paliwa przez pobranie próbek paliwa ze zbiornika środka przewozowego (zob. komentarz do art. 69 ust. 3);
- 8) tymczasowe zajęcie ruchomości zobowiązanego, w stosunku do którego prowadzona jest egzekucja administracyjna należności pieniężnych (zob. komentarz do art. 94y).

**82.** W tym miejscu pojawia się pytanie o zasadność powielania treści ujętej w art. 2 ust. 2, odnoszącej się do ww. 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.

**83.** 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. 127a ust. 1, 2 i 6–12, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2, 5 i art. 133 ust. 1 pkt 1–5. Chodzi tu m.in. o gromadzenie, pozyskiwanie i utrwalanie informacji oraz zabezpieczenie dowodów w sposób niejawną, pozyskanych od dostawców usług telekomunikacyjnych, internetowych, operatorów pocztowych czy

w ramach prowadzonej przez funkcjonariuszy kontroli operacyjnej (zob. komentarz do art. 113 i n.).

84. Od 2018 r. katalog przepisów wymienionych w art. 2 ust. 2 został rozszerzony o art. 127a ust. 1, 2 i 6–12<sup>70</sup>. Oznacza to, 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. Dostęp do danych objętych tajemnicą nie ma charakteru bezwzględnego, bowiem to sąd decyduje o tym czy są one konieczne, stosownie do kryterium przyjętego w art. 127a ust. 1. Przekazywane dane i informacje muszą zatem być niezbędne do skutecznego zapobieżenia przez funkcjonariuszy 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 – co jest warunkiem *sine qua non* ich przekazania na mocy postanowienia właściwego sądu. Jedyne uzasadnienie 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.
85. W art. 2 ust. 2 w pkt 1–4 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;

<sup>70</sup> Zmiana 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.

- 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;
- 4) zadania określone w art. 2 ust. 1 pkt 14, 16–16b oraz 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, art. 286 § 1, art. 299 k.k., w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, 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. 229–230a 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, 226, 235, 236 i 238 k.k., skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym albo pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem,
    - art. 239 k.k. – w odniesieniu do osób pomagających sprawcom przestępstw wskazanych powyżej w lit. c,
  - d) ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przypadkiem 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.,
  - e) wykonywanie zadań wynikających z ustawy o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi,
  - 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

86. Ujęcie w komentowanym przepisie ust. 2a<sup>71</sup> ma ścisły związek z art. 113 ust. 3. Celem tych regulacji jest umożliwienie funkcjonariuszom 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. 127a ust. 1, 2 i 6–12, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 (czynności operacyjno-rozpoznawczych) wykonywanych przez funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Dlatego też art. 113 ust. 3 pkt 2 w zakresie delegowanych uprawnień odwołuje się do funkcjonariuszy wymienionych w art. 2 ust. 2a.
87. Funkcjonariusze innych służb oddelegowani do komórek organizacyjnych KAS wykonują ww. 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. 229–230a 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,

<sup>71</sup> 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.

- c) art. 190, 222, 223, 226, 235, 236 i 238 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,
  - d) art. 239 k.k. – w przypadku osób pomagających sprawcom przestępstw określonych wyżej w lit. a–c;
- 4) ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przepadkiem 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.

88. *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-Skarbowej<sup>72</sup>.

## 5. Prowadzenie postępowań przygotowawczych w kontekście zadań KAS

89. Organy KAS na podstawie art. 2 ust. 3 ustawy o KAS 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 korzystania z uprawnień śledczych 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.
90. 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 wy-

<sup>72</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, VIII kadencja, druk sejm. nr 1880.

- kroczeniom 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;
- 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. 229–230a k.k., popełnianych przez osoby niezatrudnione albo niepełniące służby w jednostkach organizacyjnych KAS, w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby, o których mowa wyżej w lit. a,
  - c) art. 190, 222, 223, 226, 235, 236 i 238 k.k., skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym albo pełniącym służbę w jednostkach organizacyjnych KAS podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem,
  - d) art. 239 k.k. – w przypadku osób pomagających sprawcom przestępstw określonych wyżej w lit. a–c
- oraz ścigania ich sprawców.

### **Art. 3.** [Legitymacje służbowe]

- 1. Legitymację służbową wydaje się:**
- 1) funkcjonariuszom;
  - 2) osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS wykonującym czynności służbowe wymagające posiadania legitymacji służbowej.
- 2. W przypadku wykonywania czynności przez nieumundurowanego funkcjonariusza do legitymacji służbowej może być dołączony znak identyfikacji osobistej funkcjonariusza.**
- 3. Legitymacja służbowa podlega:**
- 1) złożeniu do depozytu w przypadku czasowego wyłączenia wykonywania czynności służbowych, na potrzeby których legitymacja służbowa została wydana;
  - 2) wymianie w przypadku zmiany danych w niej zawartych, jej uszkodzenia, zniszczenia lub upływu terminu jej ważności;
  - 3) zwrotowi w przypadku zaistnienia zmian dotyczących stosunku służby funkcjonariusza albo stosunku pracy osoby, którym legitymacja służbowa została wydana, oraz w przypadku określonym w pkt 2.
- 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory legitymacji służbowych, organy właściwe do ich wydawania, tryb wydawania, wymiany i ich zwrotu oraz okoliczności złożenia do depozytu i zwrotu**

**legitymacji służbowych, uwzględniając potrzebę zapewnienia właściwej ich ochrony oraz możliwości identyfikacji osoby wykonującej czynności służbowe.**

## **1. Potrzeba regulacji i jej zakres**

1. Komentowany przepis w brzmieniu obowiązującym od 2.01.2019 r. normuje cztery zagadnienia związane z legitymacjami służbowymi, tj.:
  - 1) wskazuje osoby, którym wydaje się legitymacje służbowe, uprawnione do posługiwania się nimi (ust. 1);
  - 2) wprowadza możliwość posługiwania się w określonych sytuacjach znakiem identyfikacji osobistej – wraz z legitymacją służbową (ust. 2);
  - 3) określa przypadki, w których legitymacja służbowa podlega złożeniu do depozytu, wymianie lub zwrotowi (ust. 3);
  - 4) zawiera delegację ustawową upoważniającą Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia pozostałych kwestii związanych z wydawaniem legitymacji służbowych oraz postępowaniem z nimi, w tym wzorów tych legitymacji (ust. 4).

Artykuł 3 nie wskazuje wprost organów właściwych do wydawania legitymacji służbowych. Kwestia ta również podlega unormowaniu aktem wykonawczym ministra, stosownie do zakresu delegowanych uprawnień.

2. W pierwotnej wersji art. 3 zawierał jedynie upoważnienie ustawowe – *nota bene* o zbliżonym zakresie. Zdaniem projektodawców regulacje przewidziane w przepisach art. 3–9 miały na celu budowę tożsamości tworzonej KAS jako nowej organizacji w oparciu o dotychczasowe tradycje Służby Celnej, administracji podatkowej oraz kontroli skarbowej<sup>73</sup>, a wyrazem przyjętych założeń było m.in. wynikające z delegacji ustawowej zobowiązanie Ministra Finansów do kompleksowego określenia w drodze rozporządzenia wzorów legitymacji służbowych, trybu ich wydawania i postępowania z legitymacjami przez osoby upoważnione do posługiwania się nimi. Niezmienne pozostały przy tym wytyczne ustawowe zobowiązujące ministra wydającego rozporządzenie. Minister Finansów ma obowiązek zgodnie z wytycznymi ustawowymi (art. 3 ust. 4) kierować się koniecznością „zapewnienia właściwej 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 osoby wykonującej czynności służbowe” (pracownika, funkcjonariusza). Chodzi w szczególności o zapewnienie faktycznej możliwości zidentyfikowania osoby posługującej się legitymacją przez podmiot, któremu będzie okazywana.

<sup>73</sup> VIII kadencja, druk sejm. nr 826.

3. Aktualnie, odmiennie niż w poprzednim stanie prawnym, jednoznacznie wskazano w art. 3 ust. 1 osoby uprawnione do posługiwania się legitymacjami służbowymi. Są one wydawane:

- 1) wszystkim funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej,
- 2) osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS, wykonującym czynności służbowe, które wymagają posiadania legitymacji służbowej.

Nie wszystkim zatem osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS na podstawie umowy o pracę wydawane są legitymacje służbowe. Jeżeli jednak czynności służbowe związane są z kontrolą podatkową, audytem, czynnościami audytowymi, nabyciem sprawdzającym czy czynnościami egzekucyjnymi i zabezpieczającymi, to pracownik jednostki organizacyjnej KAS posługuje się legitymacją służbową.

Przepis art. 3 ust. 1 ma więc charakter precyzujący i porządkujący. Uregulowanie powyższych kwestii wprost w ustawie zasługuje na aprobatę i jest istotne także z innych względów. Należy bowiem zauważyć, że w przypadku niektórych kontroli celno-skarbowych (wykonywanych 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, albo w razie nieobecności podmiotu kontrolowanego, gdy wszczęcie tej kontroli następuje po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego (art. 62 ust. 3 i 3a). Ponieważ wszczęcie kontroli na podstawie okazywanej legitymacji służbowej stanowi wyjątek od zasady wszczynania kontroli w trybie przewidzianym w art. 62 ust. 1 i 2, szczególnie istotne staje się zapewnienie możliwości identyfikacji osoby kontrolującej podejmującej czynności służbowe. Podobnie w przypadku nabycia sprawdzającego legitymacja służbowa zarówno jest podstawą jego dokonania (art. 94m ust. 1), jak i jest okazywana w celu identyfikacji sprawdzającego funkcjonariusza albo osoby zatrudnionej w jednostce organizacyjnej KAS (art. 94o ust. 2 pkt 1 w zw. z art. 94l pkt 2).

4. Wykonywanie czynności służbowych przez nieumundurowanego funkcjonariusza jest możliwe wyłącznie w szczególnych sytuacjach (np. w przypadku czynności operacyjno-rozpoznawczych). Przepis art. 3 ust. 2 przewiduje, że do legitymacji służbowej może być dołączony znak identyfikacji osobistej funkcjonariusza. Znak identyfikacji osobistej jest elementem umieszczanym co do zasady na mundurze funkcjonariusza. Nieumundurowany funkcjonariusz może użyć znaku identyfikacji osobistej dołączając go do legitymacji służbowej.

5. Artykuł 3 w ust. 3 wskazuje przypadki, w których legitymacja służbowa podlega złożeniu do depozytu, wymianie albo zwrotowi. Legitymacja służbowa składana jest do depozytu w przypadkach czasowego wyłączenia wykonywania czynności służbowych, na potrzeby których legitymacja służbowa została wydana (np. w przypadku urlopu funkcjonariusza i pracownika). Wymiana legitymacji służbowej następuje w przypadku zmiany danych w niej zawartych, jej uszkodzenia, zniszczenia lub upływu terminu ważności. Jej zwrot jest natomiast wymagany w razie zaistnienia zmian dotyczących stosunku służby funkcjonariusza albo stosunku osoby, której uprzednio wydano legitymację, a także w przypadkach: zmiany danych w niej zawartych, uszkodzenia, zniszczenia lub upływu terminu ważności legitymacji służbowej.
6. Realizując upoważnienie ustawowe (art. 3 ust. 4), Minister Finansów wydał rozporządzenie z 7.04.2020 r. w sprawie legitymacji służbowych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej i osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 636). Wzory legitymacji służbowej funkcjonariusza oraz pracownika określają odpowiednio załączniki nr 1 i 2 do tego rozporządzenia.
7. Zgodnie z § 3 powyższego rozporządzenia organami wydającymi legitymacje służbowe są:
  - 1) Minister Finansów – który wydaje legitymację służbową Szefowi KAS;
  - 2) Szef Krajowej Administracji Skarbowej – który wydaje legitymacje służbowe zastępcom Szefa KAS, dyrektorowi KIS, dyrektorom izb administracji skarbowej, funkcjonariuszom i pracownikom odpowiednio pełniącym służbę albo zatrudnionym w Krajowej Szkole Skarbowości, oraz funkcjonariuszom pełniącym służbę w Ministerstwie Finansów i pracownikom zatrudnionym w tym urzędzie wykonującym zadania KAS;
  - 3) dyrektor KIS – który wydaje legitymacje służbowe funkcjonariuszom i pracownikom odpowiednio pełniącym służbę albo zatrudnionym w KIS;
  - 4) dyrektor izby administracji skarbowej – który wydaje legitymacje służbowe funkcjonariuszom i pracownikom odpowiednio pełniącym służbę albo zatrudnionym w izbie administracji skarbowej.
8. 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 wymiany, zwrotu oraz złożenia do depozytu legitymacji służbowych (zob. § 8 rozporządzenia).

## 2. Ważność dotychczasowych legitymacji służbowych

9. Analizując ważność dotychczasowych legitymacji służbowych, należy odnieść się do obu delegacji ustawowych (art. 3 z 1.03.2017 r., oraz art. 3 ust. 4, wprowadzony

od 2.01.2019 r.) obligujących Ministra Finansów do ustalenia nowych wzorów legitymacji służbowych, a przy tym uwzględnić przepisy wprowadzające i przejściowe.

W związku z zawartym w art. 3 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 mogły powstać wątpliwości co do konieczności zmiany wydanych i doręczonych kontrolowanym upoważnień do przeprowadzenia kontroli oraz wydania nowych legitymacji służbowych osobom zatrudnionym oraz funkcjonariuszom prowadzącym kontrolę wobec możliwości kwestionowania ważności „starych” legitymacji służbowych przez kontrolowanych. W art. 185 p.w.u.KAS przyjęto jednak rozwiązanie wskazujące, że dotychczasowe legitymacje służbowe wydane przed 1.03.2017 r. 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. W konsekwencji legitymacje służbowe wydane pracownikom urzędów kontroli skarbowej oraz inspektorom kontroli skarbowej, jak też funkcjonariuszom celnym zachowały ważność po tej dacie, a osoby prowadzące kontrolę mogły się nimi posługiwać do czasu ich zastąpienia nowo wydanymi, ale nie dłużej niż do końca lutego 2020 r.

10. Rozporządzeniem z 7.04.2020 r. wydanym na podstawie art. 3 ust. 4 Minister Finansów ustalił nowe wzory legitymacji służbowych. Przepis przejściowy art. 30 ustawy zmieniającej z 9.11.2018 r. przewiduje zachowanie ważności legitymacji służbowych wydanych według poprzednio ustalonego wzoru do czasu wydania legitymacji służbowych wydanych już według nowego wzoru określonego w przepisach rozporządzenia wydanego na podstawie art. 3 ust. 4 ustawy o KAS, jednak nie dłużej niż do 1.03.2024 r. W tym okresie stare legitymacje służbowe powinny być sukcesywnie zastępowane nowymi, wydawanymi zgodnie ze wzorem ustalonym przez Ministra Finansów.

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

**1. Nazwa „Krajowa Administracja Skarbowa” oraz znak graficzny KAS przysługuje wyłącznie KAS.**

**1a. Nazwa „Służba Celno-Skarbowa” jest zastrzeżona wyłącznie dla Służby Celno-Skarbowej.**

**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 orla 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 oraz wyodrębnioną w jej ramach Służbę Celno-Skarbową, tj.

1) nazwą „Krajowa Administracja Skarbowa” (oraz możliwością posługiwania się nią);

2) znakiem graficznym KAS;

3) nazwą „Służba Celno-Skarbowa”;

4) sztandarem KAS;

5) sztandarami izb administracji skarbowej (oraz trybem ich nadawania).

W odniesieniu do nazwy „Krajowa Administracja Skarbowa” wyraźnie zastrzeżono, że przysługuje ona wyłącznie KAS. Nazwą tą mogą posługiwać się zatem wyłącznie organy KAS (art. 11 ust. 1) oraz jednostki organizacyjne KAS i ich delegatury (art. 36 ust. 1 i 2). Analogiczną zasadę przyjęto odnośnie do posługiwania się znakiem graficznym KAS, który zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o KAS przysługuje wyłącznie KAS. Użyty zwrot „przysługuje” należy rozumieć jako należny (tym podmiotom) z tytułu ustawy, z mocy prawa<sup>74</sup>, co oznacza wyłączny przywilej posługiwania się wskazaną nazwą i znakiem graficznym. Redakcja tego przepisu jest jednak niejednoznaczna, a samemu ustawodawcy brakuje konsekwencji, co widać w wymiennym posługiwaniu się w wielu przepisach ustawy pełną nazwą formacji (wbrew art. 1 ust. 1 pkt 1), albo skrótem „KAS”.

2. Od 2.01.2019 r. na mocy dodanego ust. 1a w art. 4 zastrzeżono nazwę „Służba Celno-Skarbowa” wyłącznie dla Służby Celno-Skarbowej. Przepis ten ma nie tylko charakter doprecyzowujący. Wskazuje bowiem na prawo, ale i obowiązek posługiwania się zastrzeżoną nazwą przez funkcjonariuszy tworzących tę jednolitą i umundurowaną formację (por. art. 1 ust. 3) w trakcie wykonywania przyznanych im ustawowo zadań (zob. art. 2 ust. 2). Uznaje również za niedopuszczalne posługiwanie się zastrzeżoną

<sup>74</sup> Zob. <https://sjp.pwn.pl/sjp/przysluginiac;2512586.html> (dostęp: 7.12.2023 r.).

nazwą „Służba Celno-Skarbowa” przez funkcjonariuszy innych służb mundurowych oddelegowanych do pełnienia zadań służbowych w jednostkach organizacyjnych KAS.

3. Określenie w drodze rozporządzenia wzoru znaku graficznego KAS jest zarówno obowiązkiem, jak i uprawnieniem Ministra Finansów. Zgodnie z delegacją ustawową oraz wytycznymi zawartymi w art. 4 ust. 3 wzór znaku graficznego KAS powinien uwzględniać tradycje 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). Może być używany w różnych rozmiarach z zachowaniem proporcji i ustalonych rozporządzeniem zestawieniach kolorów.
4. Problematyka związana z nadaniem sztandaru KAS oraz nadawania sztandarów izbom administracji skarbowej została uregulowana w art. 4 ust. 2 i 4. Jest to kompetencja Ministra Finansów, którego jednocześnie upoważniono do wydania rozporządzenia określającego 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. Powyższe regulacje odpowiadają rozwiązaniom przyjętym w art. 12 ustawy o SC.

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 gwoźdza honorowego) został opisany w § 3–8 rozporządzenia i przedstawiony w postaci graficznej w załącznikach 1–6 do tego aktu.

Zgodnie z § 10 powołanego 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 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 płała sztandaru izby administracji skarbowej, pod znakiem graficznym Krajowej Administracji Skarbowej umieszcza się napis, który określa nazwę izby administracji skarbowej, na rogach płała 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 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 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 31.07.1919 r. ustawy o tymczasowej organizacji władz i urzędów skarbowych (Dz. Praw P. Pol. Nr 65, poz. 391 ze zm.). Ustawa ta w art. 2<sup>75</sup> ustanawiała organy Ministra 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”;

<sup>75</sup> 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. Nr 110, poz. 976 ze zm.).

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 informację 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 regulacje stanowią niemal dosłowne powtórzenie rozwiązań funkcjonujących do końca marca 2017 r. na gruncie ustawy o Służbie Celnej dotyczących 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 RP<sup>76</sup>. Konsekwencją unifikacji pionów administracji podporządkowanej Ministrowi Finansów oraz powołania KAS jest więc ustanowienie odznaki honorowej „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”.

2. Na wzór rozwiązań istniejących w Służbie Celnej przyjęto trzy stopnie odznaki honorowej: I stopnia – złotą, II stopnia – srebrną i III stopnia – brązową. Minister Fi-

<sup>76</sup> Por. rozporządzenie Rady Ministrów z 10.04.2012 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. poz. 521).

nansów nadaje 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 wraz z odznaką „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” otrzymuje legitymację potwierdzającą jej nadanie.

3. Na podstawie art. 6 ust. 7 Minister Finansów został upoważniony do określenia w drodze rozporządzenia wzoru odznaki „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” oraz wzoru legitymacji potwierdzającej jej nadanie, jak również wzoru wniosku o nadanie odznaki. Ponadto przedmiotowe rozporządzenie powinno wskazywać osoby uprawnione do występowania z tym wnioskiem oraz normować jednolity tryb postępowania w sprawach nadawania odznaki oraz sposobu jej wręczenia i noszenia.
4. Zgodnie z § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 16.08.2017 r. w sprawie odznaki „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej” (Dz.U. z 2022 r. poz. 2304), odznakę stanowi metalowy, okrągły medal o średnicy 38 mm, obramowany wieńcem z liści laurowych. Na stronie licowej, na niebiesko emaliowanym tle, w części centralnej znajduje się znak graficzny Krajowej Administracji Skarbowej o średnicy 25 mm. Na stronie odwrotnej, gładkiej znajduje się pięciowersowy, wypukły majuskułowy napis: „Zasłużony dla Krajowej Administracji Skarbowej”. Wieniec z liści laurowych oraz rewers, w zależności od stopnia odznaki, są złożone, srebrzone lub patynowane na brązowo. U góry odznaki uszko i kółko do zawieszenia na wstążce, wykonane z metalu, w zależności od stopnia odznaki, są złożone, srebrzone albo patynowane na brązowo. Jej wzór graficzny został określony w załączniku nr 2 do powołanego rozporządzenia.

Odznakę nadaje Minister Finansów z własnej inicjatywy lub na pisemny wniosek organu administracji rządowej, Szefa KAS, dyrektora KIS, dyrektora izby administracji skarbowej, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, kierownika przedstawicielstwa dyplomatycznego lub urzędu konsularnego RP (§ 2 ust. 1 wskazanego rozporządzenia). Wręczenie odznaki następuje co do zasady 21 września w Dniu Krajowej Administracji Skarbowej (zob. komentarz do art. 5). Odznakę nosi się w formie pełnej odznaki (w trakcie uroczystości wymienionych w § 8 ust. 1 rozporządzenia), jej miniaturki lub baretki (w innych sytuacjach).

5. Należy podkreślić, że ani delegacja ustawowa, ani przepisy ustawy o KAS 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. Przewidują natomiast wydanie wtórnego egzemplarza, w razie jej utraty.

**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 Skarbowej 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.**

**3a. Kierunki działania i rozwoju KAS, o których mowa w ust. 3, podlegają zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.**

**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 mają zapewniać koordynację i nadzór nad właściwą realizacją zadań KAS i dokonują w tym zakresie podziału kompetencji między Ministra Finansów a Szefa KAS. Mają przy tym charakter wewnętrzny, o czym świadczy przyjęta przez ustawodawcę forma prawna zarządzenia dla określenia kierunków działań i rozwoju KAS. Wydając zarządzenia w zakresie określonym w art. 7, Minister Finansów korzysta również z kompetencji ogólnej zawartej w art. 12.**
- 2. Z ust. 1 art. 7 wynika, że KAS w zakresie realizacji zadań określonych w art. 2 ustawy ma być administracją skuteczną i efektywną, a przy tym jakość działania tej formacji 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 rezultaty<sup>77</sup>. Wyżej wskazane płaszczyzny oceny realizacji zadań KAS mogą być jednak postrzegane w sposób zróżnicowany przez samą administrację, a nawet sprzeczny z oczekiwaniami podmiotów zobowiązanych. Zasadnie zatem zobowiązano Ministra Finansów do wskazania w 4-letnich kierunkach działania i rozwoju KAS nie tylko celów do osiągnięcia przez KAS, lecz także wskaźników ich pomiaru.**

<sup>77</sup> Szerzej J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2007, s. 67 i n.

3. Zgodnie z rozwiązaniami przyjętymi w ust. 1 i 2 art. 7 Minister Finansów jest uprawniony do wydania:
- 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 tego przepisu wynika, że celem tego zarządzenia jest zapewnienie skutecznej i efektywnej realizacji wszystkich ustawowych zadań KAS, o których mowa w art. 2, w tym związanych z ułatwieniem podmiotom zobowiązanym prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych przez zapewnienie odpowiedniej obsługi i wsparcia;
  - 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.
4. Na podstawie ust. 3 art. 7 Szef KAS obowiązany jest określić roczne kierunki działania i rozwoju KAS (nawet gdy Minister Finansów nie określi podstaw do ich przygotowania). Kieruje się przy tym potrzebą zapewnienia realizacji kierunków 4-letnich. Zestawienie art. 7 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 art. 7 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 świadome działanie prawodawcy, czy też przeoczenie. 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 wydawania przez Szefa KAS zarządzeń określających roczne kierunki działania i rozwoju KAS, jednakże po ich zatwierdzeniu przez Ministra Finansów (stosownie do art. 7 ust. 3a).
5. Po raz pierwszy 4-letnie kierunki działania i rozwoju KAS zostały określone 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). Stanowiły one załącznik do zarządzenia, wskazując sześć priorytetowych obszarów (kierunków) rozwoju KAS w okresie 2017–2020 oraz wyznaczały w ramach każdego z nich określone cele do osiągnięcia, tj.:
- 1) „Wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych” – przewidywany cel: podniesienie jakości świadczonych usług i obsługi klienta; zamierzony efekt – skrócenie czasu na wypełnianie obowiązków podatkowych przez podatników i przedsiębiorców w zakresie podatku CIT oraz VAT.
  - 2) „Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne” – zamierzony cel: wzrost skuteczności i efektywności poboru tych należności, przez poprawę skuteczności ich egzekwowania oraz uszczelnienie systemu podatkowego; ukierunkowanie działań KAS m.in. na zwalczanie prze-

stępstw i nadużyć finansowych, ograniczenie luki w VAT, PIT, CIT oraz podatku akcyzowym.

- 3) „Bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej i ochrona obszaru celnego Unii Europejskiej” – podstawowy cel: osiągnięcie poprawy skuteczności zwalczania przestępstw i nadużyć finansowych oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej.
- 4) „System zarządzania przez cele” – zamierzony cel: poprawa sprawności działania KAS przy zapewnieniu optymalizacji kosztów jej funkcjonowania, m.in. przez wdrożenie zintegrowanego systemu zarządzania w jednostkach organizacyjnych KAS.
- 5) „Zarządzanie zasobami ludzkimi” – zamierzony cel: zwiększenie skuteczności i efektywności wykonywania zadań przez pracowników i funkcjonariuszy KAS, m.in. przez opracowanie i wdrożenie jednolitego systemu zarządzania kadrami, motywacyjny system wynagradzania, profesjonalizm i promowanie postaw etycznych wśród pracowników i funkcjonariuszy.
- 6) „Nowoczesne technologie informacyjne” – kluczowy cel: rozwój technologii informacyjnych wspierających realizację zadań KAS, w tym m.in. rozwój narzędzi informatycznych wykorzystywanych do świadczenia e-usług przez administrację skarbową (wdrożenie nowych usług elektronicznych dotyczących cła i poboru podatków), do szybkiego przepływu informacji w celu jej wymiany z innymi administracjami i Komisją Europejską, a także skuteczniejszej walki z szarą strefą.

Obecnie realizowane są kierunki działania i rozwoju KAS przyjęte na lata 2021–2024 zarządzeniem Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z 23.12.2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021–2024 (Dz.Urz. MFFiPR poz. 34 ze zm.). W załączniku do tego zarządzenia zostały określone tym razem cztery kierunki działania KAS, a w ramach każdego z nich cele do osiągnięcia, poszczególne działania oraz wartości wskaźników do osiągnięcia w danym roku, tj.:

- 1) Zapewnienie stabilnych finansów publicznych:  
Cel 1.1. Wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych;
- 2) Klientocentryczność:  
Cel 2.1. Nowoczesna, przyjazna, bezpieczna i wielokanałowa obsługa podatnika,  
Cel 2.2. Automatyzacja i digitalizacja usług,  
Cel 2.3. Podnoszenie świadomości oraz wiedzy obywateli i przedsiębiorców w zakresie podatków;
- 3) Wspieranie rozwoju krajowego systemu finansowego:  
Cel 3.1. Wspieranie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego;
- 4) Wzmocnienie zdolności organizacji do skutecznej realizacji zadań:  
Cel 4.1. Poprawa skuteczności i efektywności działania organizacji,  
Cel 4.2. Digitalizacja Krajowej Administracji Skarbowej,

Cel 4.3. Wzmocnienie kompetencji analitycznych.

Cel 4.4. Nowoczesne i przyjazne miejsce pracy i służby.

6. Z komentowanego przepisu wynika, że powinność składania Ministrowi Finansów raportów z realizacji 4-letnich kierunków działania i rozwoju KAS została nałożona na Szefa KAS. Obowiązek ten został doprecyzowany w § 2 i 5 ww. zarządzenia. Szef KAS został wskazany jako podmiot odpowiedzialny za zapewnienie realizacji kierunków działania KAS na lata 2021–2024. Do jego obowiązków należy niezwłoczne przekazywanie Ministrowi Finansów informacji o zidentyfikowanych ryzykach związanych z realizacją celów, wskaźników i działań określonych w załączniku do zarządzenia oraz związanych z nimi działaniach zaradczych, a także przedstawianie do 15 marca każdego roku za poprzedni rok raportu z realizacji kierunków działania i rozwoju KAS określonych w tym dokumencie. W roku 2025 zbiorczy raport będzie składany za cały okres 2021–2024. Przewiduje się również coroczną ewaluację kierunków działania i rozwoju KAS przez komórkę właściwą do spraw koordynowania planowania strategicznego w Ministerstwie Finansów.

Do składania rocznych raportów Szefowi KAS, na zasadach przez niego określonych (art. 7 ust. 3), zobowiązani zostali dyrektorzy izb administracji skarbowej. Podstawowym kryterium oceny ich pracy jest stopień realizacji określonych przez Szefa KAS kierunków działania i rozwoju w poszczególnych izbach administracji skarbowej. Odpowiedzialność w tym zakresie spoczywa na dyrektorze izby jako kierowniku jednostki organizacyjnej KAS obejmującej podległe urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe (art. 7 ust. 4 w zw. z art. 37).

#### **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. Przyjęte w art. 8 rozwiązanie umożliwia tworzenie przez Szefa KAS organów opiniodawczo-doradczych. Jedynym ograniczeniem dla kreowania takich kolegialnych ciał opiniodawczo-doradczych jest przedmiot ich działania, który winien obejmować sprawy należące do zadań KAS (odnośnie do zadań KAS – zob. komentarz do art. 2). Ustawowo określony charakter tych organów jednoznacznie przesądza, że nie mogą one zajmować się załatwianiem spraw indywidualnych przez stosowanie środków władczych. W przypadku ich utworzenia będą pełniły wyłącznie funkcje opiniujące jako organ doradczy Szefa KAS (nie Ministra Finansów).

2. Przepis art. 8 ust. 1 określa jednocześnie fakultatywną kompetencję Szefa KAS, która może być zrealizowana (w zależności od potrzeb) wyłącznie w formie wydania zarządzenia. Użycie liczby mnogiej przesądza o dopuszczalności równoczesnego funkcjonowania kilku organów opiniodawczo-doradczych, z uwagi na liczne zadania realizowane przez KAS. W praktyce jednak ich mnożenie nie wydaje się zasadne, a skład powinien mieć charakter wyłącznie ekspercki.
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 budzić największe wątpliwości. Komentowany przepis nie zawiera bowiem podstawy do przyjęcia regulaminu funkcjonowania organu opiniodawczo-doradczego. W związku z tym zasadne jest, by w ramach 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.

4. Przyjęte w art. 8 rozwiązanie funkcjonowało już na gruncie ustawy o Służbie Celnej (art. 16 ustawy o SC). Możliwość tworzenia organów opiniodawczo-doradczych w sprawach należących do zadań Służby Celnej była 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.

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

1. Finansowanie działalności KAS następuje z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.
2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może upoważnić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania określonych czynności z zakresu dysponowania częścią, o której mowa w ust. 1, w zakresie finansowania działalności KAS.

**3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie, o którym mowa w ust. 2, może upoważnić do wykonywania określonych czynności z zakresu dysponowania częścią, o której mowa w ust. 1, funkcjonariuszy lub osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS lub w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych.**

1. Minister Finansów, zgodnie z § 1 ust. 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 29.04.2022 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz.U. poz. 939), jest dysponentem części 19 budżetu państwa. Wyodrębniona część budżetu państwa w celu finansowania działalności KAS pozostaje wprawdzie 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 upoważnienie udzielone na piśmie przez Ministra Finansów.
2. Na podstawie art. 9 ust. 3 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 art. 9 ust.) powinna stanowić element upoważnienia udzielonego przez Ministra Finansów (odnośnie do jednostek organizacyjnych KAS oraz ich podległości – zob. art. 36 i 38).

Komentowany przepis jest również powiązany z art. 37, który statuuje zespolenie organizacyjno-finansowe na poziomie izb administracji skarbowej. Izby te, wraz z podległymi urzędami skarbowymi oraz urzędami celno-skarbowymi, stanowią poszczególne jednostki organizacyjne zarządzane przez dyrektorów izb administracji skarbowej. Dyrektorzy tychże izb są zatem 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 w art. 25 Konstytucji RP, określającym 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 2023 r. poz. 265). 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 niejasna, 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. Zasadne zatem wydaje się poprawienie art. 10 ustawy o KAS w celu zachowania spójności systemowej przepisów.

**Art. 10a.** [Wyłączenie obowiązku doręczania korespondencji w formie elektronicznej]

1. Obowiązku doręczenia korespondencji przy wykorzystaniu publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo publicznej usługi hybrydowej, o których mowa w ustawie z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 285), nie stosuje się:

- 1) w sprawach osobowych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej;
- 2) w sprawach osobowych byłych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej;
- 3) jeżeli doręczenie korespondencji przy wykorzystaniu publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo publicznej usługi hybrydowej mogłoby wpłynąć negatywnie na sposób realizacji zadań KAS.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do byłych funkcjonariuszy celnych i byłych pracowników wywiadu skarbowego.

1. Komentowany przepis został dodany przez art. 135 pkt 1 u.d.e. z mocą obowiązującą od 5.10.2021 r. Wyłączył on obowiązek doręczania korespondencji przy wykorzystaniu publicznych usług uregulowanych w tej ustawie w niektórych sprawach proceduralnych w KAS, tj.:
  - 1) publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego,
  - 2) publicznej usługi hybrydowej.

Przepis art. 10a wyłącza zatem obowiązek doręczenia korespondencji z wykorzystaniem tych usług, ale nie zakazuje ich stosowania, jeżeli istnieją takie możliwości.

2. Zgodnie z art. 2 pkt 8 u.d.e. publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego jest usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego, o której mowa w art. 3 pkt 36 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257, s. 73), świadczona przez operatora wyznaczonego. Natomiast art. 2 pkt 7 u.d.e. publiczną usługę hybrydową określa jako usługę pocztową, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 pr. poczt., świadczoną przez operatora wyznaczonego, jeżeli nadawcą przesyłki listowej jest podmiot publiczny.

Należy zwrócić uwagę na powiązanie publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego z adresem do doręczeń elektronicznych. Korespondencja wymagająca uzyskania potwierdzenia jej nadania lub odbioru powinna być doręczana przez podmiot publiczny z wykorzystaniem tej usługi na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych (art. 4 ust. 1 u.d.e.). Wyłączenie obowiązku doręczania korespondencji z wykorzystaniem ww. usług oznacza zniesienie preferowanego trybu doręczania unormowanego w art. 39 § 1 i 2 k.p.a. w sprawach wskazanych w art. 10a ustawy o KAS. Organ KAS ma więc w tym zakresie możliwość wyboru, czy skorzystać z elektronicznych form doręczeń, czy doręczyć pismo przesyłką rejestrowaną, czy przez swoich pracowników albo inne upoważnione osoby lub organy.

3. Obowiązek doręczania pism z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo publicznej usługi hybrydowej zachodzi w trzech kategoriach spraw:
  - 1) w sprawach osobowych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej;
  - 2) w sprawach osobowych byłych funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, a także byłych funkcjonariuszy celnych i byłych pracowników wywiadu skarbowego (na zasadzie odpowiedniego stosowania ust. 1 art. 10a);
  - 3) gdy doręczenie korespondencji przy wykorzystaniu tych publicznych usług doręczenia elektronicznego mogłoby wpłynąć negatywnie na sposób realizacji zadań KAS.

Analogiczne unormowania zostały wprowadzone w odniesieniu do zadań Straży Granicznej, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego i Służby Ochrony Państwa<sup>78</sup>.

---

<sup>78</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejm. nr 239, s. 84 i n.

## 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,