

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej

z dnia 16 listopada 2016 r. (Dz.U. 2016, poz. 1947)

Tekst jednolity z dnia 7 lutego 2018 r. (Dz.U. 2018, poz. 508)

(zm.: Dz.U. 2017, poz. 2491; 2018, poz. 650, 723)

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:

Spis treści

	Art.
Dział I. Przepisy ogólne	1–10
Dział II. Organy Krajowej Administracji Skarbowej	11–35
Dział III. Jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej	36–44
Rozdział 1. Przepisy ogólne	36–40
Rozdział 2. Krajowa Szkoła Skarbowości	41–42
Rozdział 3. (<i>uchylony</i>)	43–44
Dział IV. Pomoc i informacje	45–53
Dział V. Kontrola celno-skarbowa, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej	54–143
Rozdział 1. Kontrola celno-skarbowa	54–94
Rozdział 2. Audyt	95–98
Rozdział 3. Czynności audytowe	99–105
Rozdział 4. Urzędowe sprawdzenie	106–112
Rozdział 5. Szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej	113–143
Dział VI. Praca w Krajowej Administracji Skarbowej i służba w Służbie Celno-Skarbowej	144–252
Rozdział 1. Przepisy ogólne	144–148
Rozdział 2. Praca w Krajowej Administracji Skarbowej	149–150
Rozdział 3. Przebieg służby w Służbie Celno-Skarbowej	151–189
Rozdział 4. Stanowiska i stopnie służbowe funkcjonariuszy	190–198
Rozdział 5. Obowiązki i prawa funkcjonariuszy	199–222
Rozdział 6. Uposażenie i inne świadczenia pieniężne funkcjonariuszy	223–252
Dział VII. Odpowiedzialność dyscyplinarna	253–277
Rozdział 1. Organy dyscyplinarne właściwe w sprawach dyscyplinarnych członków korpusu służby cywilnej	253

Rozdział 2. Odpowiedzialność dyscyplinarna funkcjonariuszy . . .	254–275
Rozdział 3. Rozpatrywanie sporów o roszczenia funkcjonariuszy ze stosunku służbowego	276–277
Dział VIII. Przepisy karne	278

Uwagi wstępne

1. Komentowany akt prawny należy do nielicznych ustaw, które zawierają **preambułę**. Wstęp do KASU jest skondensowany merytorycznie, jednozdaniowy, ale wewnętrznie złożony. Ta część ustawy **nie zawiera** przepisów prawnych, a więc także norm w nich zakodowanych. Niemniej ma ona **istotne znaczenie** zarówno w procesie stanowienia przepisów prawa odnoszących się do działalności KAS, jak i ich stosowania. **Preambuła** zawiera wyliczenie **motywów i celów**, którymi kierowano się w procesie legislacyjnym. Znajdują one uszczegółowienie w uzasadnieniu projektu ustawy o KAS.

Niewątpliwie głównym, deklarowanym powodem uchwalenia tego aktu prawnego były **względy fiskalne**. Do tej kwestii nawiązuje odwołanie się w treści **preambuły** do obowiązku **ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych**, którego źródłem jest art. 84 Konstytucji RP. W komentowanej ustawie ta podstawowa powinność konstytucyjna jest egzemplifikowana przez jej odniesienie do podatków i należności celnych. Natomiast w ustawie zasadniczej przykładowe wyliczenie nie obejmuje należności celnych. Rozszerzenie świadczeń publicznych na kolejną po podatkach kategorię świadczeń publicznych nie jest legislacyjnym błędem, gdyż nie powoduje sprzeczności pomiędzy treścią Konstytucji RP a wstępem KASU. Komentowana ustawa uszczegóławia zakres zastosowania ustrojowego standardu, a nie modyfikuje jego treści. Należy zauważyć, że już sam fakt konstytucyjnego umocowania powinności ponoszenia publicznych ciężarów i świadczeń w pełni uzasadnia traktowanie go jako „doniosłego obowiązku”. Przemawia to za uznaniem, że w tym zakresie występuje **spójność aksjologiczna KASU i ustawy zasadniczej**.

Wstęp do KASU wyraża „zatróskanie” o **bezpieczeństwo finansowe**, które jest rozpatrywane w odniesieniu zarówno do Polski, jak i UE. Niewątpliwie to ocenne sformułowanie pozostaje w merytorycznym związku z diagnozą występowania istotnych i licznych zagrożeń fiskalnych dla prawidłowego funkcjonowania obu podmiotów publicznoprawnych, która została sformułowana w uzasadnieniu wszczęcia procedury ustawodawczej. Jednak nie wydaje się właściwe zbyt wąskie rozpatrywanie bezpieczeństwa finansowego UE tylko w kontekście jej obszaru celnego. Cła i inne należności celne są tylko jednym z elementów systemu tradycyjnych dochodów budżetu ogólnego tej organizacji międzynarodowej. Na unijnym poziomie bezpieczeństwo finansowe powinno być postrzegane szerzej, w kontekście wszystkich dochodów tego budżetu i funkcjonowania całego systemu finansowego. W ramach proounijnej wykładni KASU należy uwzględnić także wartości i instrumenty ochrony fiskalnej UE sformułowane we wszystkich bezpośrednio stosowanych przepisach prawa unijnego, a nie tylko tych, które dotyczą prawa celnego i obrotu towarowego z państwami trzecimi.

W preambule deklarowane **cele** uchwalenia komentowanej ustawy rozpatrywane są w kontekście wykonywania obowiązków podatkowych i celnych oraz poboru danin publicznych. Służą to **ukierunkowaniu działania KAS** w relacjach z jej interesariuszami na takie wartości, jak: nowoczesność, przyjazność i efektywność. Podkreślić należy, że nie stanowią one powtórzeń aksjologii konstytucyjnej. We wstępie do ustawy zasadniczej działania instytucji publicznych zaprogramowane są na zapewnienie rzetelności i sprawności. Wykładnia prokonstytucyjna KASU wymusza więc rozpatrywanie celów jej uchwalenia w szerszym kontekście całego

systemu prawa obowiązującego w Polsce, nadrzędności wartości ustawy zasadniczej jako fundamentu systemowego.

Wstęp do KASU pomija istotny ustrojowo aspekt **ochrony praw i wolności człowieka**. Świadczy to o jednostronnym podejściu do wykonywania obowiązków publicznych, w tym także w zakresie poboru danin publicznych. Rozpatrywane są one tylko z punktu widzenia interesu fiskalnego podmiotu publicznoprawnego. Natomiast nie zauważono, że sprawność i efektywność działania administracji skarbowej jest największa w zakresie, w którym nie występuje kolizja pomiędzy interesem publicznym oraz ważnym interesem jej interesariusza. Użyte w preambule sformułowanie „przyjaznego wykonywania obowiązków” nie jest równoznaczne ze spełnieniem konstytucyjnego standardu zagwarantowania prawa obywatelskiego, zachowania przyrodzonej godności człowieka i jego prawa do wolności.

Dział I. Przepisy ogólne

Literatura: *S. Babiarz, B. Dauer, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek*, Ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2017; *L. Etel* (red.), Ordynacja podatkowa, Komentarz, Warszawa 2017; *W. Byrzykowski, A. Zdunek*, Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej – organy, zadania oraz forma ich realizacji, PP 2017, Nr 3; *W. Gonet*, Budżet zadaniowy, FK 2010, Nr 1–2; *M. Iwanicz-Drozdowska*, Bezpieczeństwo rynku usług finansowych. Perspektywa Unii Europejskiej, Warszawa 2008; *I. Kraś*, Polityka banku centralnego a bezpieczeństwo finansowe państwa, Przegląd Strategiczny 2013, Nr 1; *P. Smoleń*, Ustawa o finansach publicznych, Komentarz, Warszawa 2014; *J. Kulicki*, Kontrola skarbowa, w systemie kontroli państwowej, Warszawa 2014; *W. Misiąg, Nowak-Far*, Ustawa o finansach publicznych, Komentarz, Warszawa 2017; *A. Melezini*, Nowe procedury kontrolne w projektowanej ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej, Doradca podatkowy, e-Biuletyn 2016, Nr 10; *A. Melezini, D. Zalewski*, Kontrola skarbowa gospodarowania środkami publicznymi pochodzenia zagranicznego, FK 2009, Nr 12; *E. Ruśkowski* (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006; *D. Strzelec*, Zadania Krajowej Administracji Skarbowej, *Lex/el.* 2017; *S. Wronkowska, M. Zieliński*, Zasady techniki prawodawczej. Komentarz, Warszawa 1997; *D. Zalewski* (red.), Sporządzanie środków zaskarżenia w sprawach podatkowych, Warszawa 2017; *D. Zalewski, A. Melezini*, Kontrola podatkowa przedsiębiorcy, Warszawa 2012; *D. Zalewski, A. Melezini*, Ustawa o kontroli skarbowej, Komentarz praktyczny, Warszawa 2015; Bank Światowy, raport „Doing Business 2017”, <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2017>; Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów z 2.8.2017 r., poz. 144; Dokument Ministerstwa Finansów „Działania zwiększające stopień przestrzegania przepisów podatkowych i poprawiające efektywność Administracji Podatkowej w latach 2014–2017”, www.mf.gov.pl; Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, Sejm RP VIII kadencji Nr druku 826, www.sejm.gov.pl.

Art. 1. [Zakres przedmiotowy ustawy]

1. Ustawa określa:

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

2. KAS stanowi wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych,

opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

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

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

Spis treści

	Nb
I. Uwagi ogólne	1
1. Zakres regulacji	1
II. Reforma administracji skarbowej	2–3
1. Poprzednia regulacja	2
2. Organ nadzorczy	3
III. Nowa organizacja służb skarbowych	4–6
1. Zmiany organizacyjne	4
2. Organy	5
3. Komórki organizacyjne	6
IV. Zadania organów KAS	7–8
1. Rola ministra	7
2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej	8
V. Cele reformy KAS	9–10
1. Zmiany po reformie	9
2. Cel reformy	10

I. Uwagi ogólne

1 1. **Zakres regulacji.** Z dniem 1.3.2017 r. w miejsce trzech niezależnie funkcjonujących pionów administracji zajmujących się gromadzeniem dochodów budżetowych oraz ochroną interesów majątkowych Skarbu Państwa: administracji podatkowej (izby i urzędy skarbowe), Służby Celnej (izby celne, urzędy celne i oddziały celne) oraz kontroli skarbowej (urzędy kontroli skarbowej), została powołana jednolita Krajowa Administracja Skarbowa (KAS), która podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej – dalej jako KASU – zastąpiła obowiązujące dotychczas ustawy: z 21.6.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.), z 27.8.2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.), z 10.7.2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. z 2015 r. poz. 1269 ze zm.) oraz z 28.9.1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.).

W art. 1 KASU określono istotę i przedmiot regulacji zawartych w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 2 komentowanej ustawy, KAS to wyspecjalizowana administracja rządowa, której powierzono zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa, a także ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, dodatkowo

zapewniająca obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

Artykuł 1 określa zakres podmiotowy i przedmiotowy nowej ustawy. Przepis wskazuje organizację KAS i organy jakie ją tworzą. Wskazano w nim ponadto, że w ramach KAS, obok korpusu służby cywilnej wyodrębnia się Służbę Celno-Skarbową, będącą formacją jednolitą i umundurowaną, którą tworzą funkcjonariusze Służby Celno-Skarbowej.

Ponadto w art. 1 ust. 3 ustawy określono zakres przedmiotowy regulacji zawartych w KASU, wskazując, iż ustawa określa zadania organów KAS, formy realizacji niektórych zadań KAS oraz szczególnie uprawnienia organów KAS oraz funkcjonariuszy, a także warunki pracy i służby w KAS oraz zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy.

II. Reforma administracji skarbowej

1. **Poprzednia regulacja.** Przed reformą KAS administracja skarbowa zajmująca się gromadzeniem dochodów budżetowych w ramach administracji rządowej posiadała strukturę terenową rozproszoną, skupioną w trzech niezależnie od siebie funkcjonujących pionach:

- 1) administracja podatkowa (16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych);
- 2) Służba Celna (16 izb celnych, 45 urzędów celnych wraz ze 141 oddziałami celnymi);
- 3) kontrola skarbowa (16 urzędów kontroli skarbowej, w tym kilka oddziałów zamiejscowych UKS).

W ramach resortu finansów na poziomie regionalnym funkcjonowało 48 jednostek (izby skarbowe, izby celne, urzędy kontroli skarbowej), którym podlegało kolejnych 594 jednostek lokalnych (urzędy skarbowe, urzędy celne, oddziały celne oraz oddziały zamiejscowe UKS).

Funkcjonowanie tak rozległej służby z rozbudowaną lokalną administracją do zarządzania całą strukturą było dla Skarbu Państwa kosztowne. Wszystkie jednostki na poziomie regionalnym posiadały własne budżety, kadry oraz zarządzały majątkiem ruchomym i nieruchomym. Łącznie służby skarbowe podległe lub nadzorowane przez Ministra Finansów dysponowały budżetem w wysokości ponad 5,4 mld zł (według ustawy budżetowej na 2015 r.) i zatrudniały ponad 65 tys. pracowników. Dla każdej z wyodrębnionych służb (administracja podatkowa, Służba Celna oraz kontrola skarbowa) co roku opracowywano odrębne kierunki rozwoju, wskazywano strategiczne cele ich działania oraz wyznaczano mierniki ich realizacji oraz rozliczania z powierzonych im zadań.

W efekcie rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb powodowało, że nie było możliwe ich realizowanie w sposób spójny i jednolity, a zarazem z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych.

W obowiązującym przed reformą KAS stanie prawnym (do 1.3.2017 r.) funkcjonowały przepisy, które dublowały obowiązki i zadania poszczególnych służb skarbowych np. kontrola prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych przez urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy celne, czy prowadzenie postępowań egzekucyjnych zarówno przez urzędy skarbowe jak i celne.

Ubocznym efektem wielości funkcjonujących służb z uprawnieniami kontrolnymi w zakresie realizacji obowiązków podatkowych podatników z reguły przedsiębiorców podleganie przez nich różnym rygorom kontrolnym, z różnym zakresem obowiązków i uprawnień w zależności od podmiotu wykonującego uprawnienia kontrolne.

Podatnicy i przedsiębiorcy kontrolowani przez różne organy skarbowe: podatkowe i kontroli skarbowej nie zawsze rozróżniają zakres podmiotowy i przedmiotowy działania tych instytucji i stosowanych przez nie procedur: kontroli skarbowej, postępowania kontrolnego, czynności sprawdzających, postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. Mają wątpliwości co do tego, czy każda z tych procedur jest kontrolą np. w znaczeniu SwobDziałGospU i czy powinny mieć do nich zastosowanie rygory przedmiotowej ustawy. Złożoność opisywanej materii, istotność zmian wprowadzonych przez ustawodawcę, niejednoznaczność wykładni nowych przepisów, brak spójności nazw i pojęć, którymi posługuje się ustawodawca, a jednocześnie odsyłanie przy ich stosowaniu do innych aktów prawnych w praktyce oznaczało konieczność stosowania przez organy skarbowe kilku różnych procedur podatkowych, na podstawie czterech różnych ustaw. Wreszcie, dublowanie przepisów regulujących materię postępowania podatkowego i różnych jego etapów poprzez opisywanie tych samych instytucji kontrolnych w odrębnych aktach prawnych – z różnym zakresem pojęciowym i przedmiotowym, sprzyjało nie tylko powstawaniu istotnych różnic proceduralnych, które wpływają na prawa i obowiązki podatników, ale mnożyło spory na tym tle między podatnikami i kontrolującymi je organami.

- 3 2. **Organ nadzorczy.** Minister Finansów nadzorował wszystkie organy kontrolne, w tym organy ujawniające i zwalczające patologie zagrażające bezpieczeństwu finansowemu obywateli, podmiotów gospodarczych oraz systemowi państwa, tj. Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, a także Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. Utrzymywanie stanu prawnego, w którym administracja podatkowa, celna i skarbowa nie działała według jednolitych procedur wywierało niewątpliwie negatywny wpływ na stopień ściągальności należnych zobowiązań podatkowych i ukształtowanie budżetu państwa, a zatem na możliwości wykonywania funkcji państwowych przez jednostki administracji rządowej, a także na poziom dobrowolności w wypełnianiu zobowiązań o charakterze powszechnym. Z powodu wskazanych powyżej słabości administracji podatkowej, koszty administracyjne poboru podatków w Polsce kształtowały się na wysokim poziomie (1,6% w 2013 r.) w porównaniu z innymi państwami o rozwiniętej gospodarce rynkowej – przykładowo 0,85% w Irlandii oraz 0,67% w Hiszpanii (zob. Uzasadnienie projektu ustawy o KAS, Druk sejmowy Nr 826 Sejmu VIII kadencji, www.sejm.gov.pl).

Ustawodawca uznał, że struktury administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej należy dostosować do zmieniających się realiów rynkowych i współpracy z administracjami państw członkowskich Unii Europejskiej. W poprzednim kształcie funkcjonowały one z pewnymi modyfikacjami ponad 30 lat.

W tym czasie zmieniły się realia gospodarcze i oczekiwania Państwa oraz klientów administracji. Podmioty gospodarcze prowadzą obecnie działalność na coraz większą skalę w ramach nie tylko Unii Europejskiej wraz z jej otwartym rynkiem, brakiem wewnętrznych granic celnych, swobodnym przepływem nie tylko towaru, ale ludzi i kapitału, ale funkcjonują w ramach globalnej gospodarki rynkowej. Przedsiębiorcy poszukują kapitału do rozwoju na całym świecie nie tylko zaciągając kredyty, ale emitując akcje, obligacje, obracając własnymi i cudzymi wierzytelnościami. Wykorzystywane są wciąż nowe instrumenty prawne do zdobycia kapitału i prowadzenia działalności gospodarczej, korzystając przy tym z leasingu, franchisingu, pożyczek między spółkami, instrumentów giełdowych, factoringu, outsourcingu, a organy skarbowe napotykały na coraz bardziej skomplikowane problemy prawne związane z opodatkowaniem takich transakcji i zabezpieczeniem interesów Skarbu Państwa.

W efekcie tych przemian i niedostosowania do nich struktur administracji podatkowej, występowały liczne identyfikowalne problemy związane ze strukturą, infrastrukturą oraz sprawami pracowniczymi, które w praktyce oznaczały:

- 1) niejednorodność struktur organizacyjnych;

- 2) w znacznej mierze papierowy obieg dokumentów;
- 3) dysproporcje w wyposażeniu urzędów;
- 4) brak możliwości optymalnego gospodarowania środkami przeznaczonymi na finansowanie prowadzonych działań;
- 5) brak jasno określonej ścieżki kariery;
- 6) niewystarczająco rozwinięte kanały komunikacji pomiędzy organami;
- 7) rozproszone bazy danych;
- 8) różne standardy działania;
- 9) brak jednolitych procedur;
- 10) rozproszenie i powielanie kompetencji oraz konkurencyjność podejmowanych działań (zob. Uzasadnienie projektu ustawy o KAS).

Powyższe zmiany globalnej ekonomii oraz coraz powszechniejsze zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej, prowadzonej często w ramach wykorzystywania międzynarodowych instrumentów finansowych, wymagało od Państwa odpowiedniego dostosowania aparatu wykonawczego – reformy aparatu administracyjnego i stworzenia jednolitej administracji skarbowej, która zwiększy skuteczność działań przez nią podejmowanych oraz obniży koszty poboru danin.

Zasadniczą funkcją państwa w zakresie nadzoru nad przestrzeganiem obowiązków podatkowych jest sprawowanie funkcji kontrolnej, a więc porównanie stanu faktycznego dotyczącego kontrolowanego przedsiębiorcy tzw. wykonań (złożone deklaracje podatkowe), ze stanem założonym przez prawo, czyli tzw. wyznaczeń (norm materialnego prawa podatkowego, z których wynika m.in. wysokość zobowiązania podatkowego przedsiębiorcy), w celu weryfikacji rzetelności zadeklarowanych przez niego podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Oznacza to, że kontrola podatkowa oparta jest na kryterium zgodności zachowania z prawem (kryterium legalności). Każde działanie przedsiębiorcy, które powoduje rozbieżność między jego rozliczeniem podatkowym a stanem założonym przez prawo, powinno zostać dostrzeżone przez organ kontrolujący i opisane w protokole kontroli, który kończy kontrolę podatkową. Tak szeroko określony cel kontroli podatkowej nie ogranicza jej zakresu tylko do sprawdzenia wywiązywania się przez kontrolowanych z obowiązków o charakterze materialnoprawnym. Obejmuje on także obowiązki o charakterze proceduralnym (por. *D. Zalewski, A. Melezini, Kontrola podatkowa przedsiębiorcy*, Warszawa 2012, s. 26). Odpowiedzią na pojawiające się wyzwania w zakresie zwiększenia skuteczności kontroli podatkowej było m.in. przywołanie w KASU nowej instytucji kontroli celno-skarbowej.

III. Nowa organizacja służb skarbowych

1. **Zmiany organizacyjne.** Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 2 KASU, 4 Krajowa Administracja Skarbowa to wyspecjalizowana administracja rządowa, której powierzono zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa, a także ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, zapewniająca również obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

Zmiany organizacyjne polegały właściwie na konsolidacji dotychczasowych trzech pionów administracji skarbowej (podatkowej, celnej i kontroli skarbowej) poprzez zniesienie dotychczasowych organów podatkowych i ustanowienie nowych (w tym kontynuację funkcjonowania organu I instancji tj. naczelnika urzędu skarbowego) oraz likwidację i utworzenie lub przekształcenie nowych jednostek organizacyjnych obsługujących te organy (zob. art. 160–163 PWKASU).

Z dniem 1.3.2017 r. na mocy art. 160 PWKASU zniesiono:

- 1) naczelników urzędów celnych;
- 2) dyrektorów izb celnych;
- 3) dyrektorów urzędów kontroli skarbowej;
- 4) dyrektorów izb skarbowych;
- 5) Szefa Służby Celnej;
- 6) Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Zdaniem twórców ustawy, skonsolidowanie wszelkich służb skarbowych w jednolity KAS miało stworzyć wyspecjalizowaną administrację rządową, realizującą zadania związane z poborem należności podatkowych i celnych w sposób spójny i jednolity, z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry, zasobów organizacyjnych i finansowych oraz zmniejszyć koszty administracyjne związane z poborem podatków i cel. W zamierzeniu nowy model skonsolidowanej administracji skarbowej miał znacząco poprawić efektywność poboru podatków, w tym poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych i celnych, usprawnić obsługę podatnika, zwiększyć efektywność kontroli wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych i celnych poprzez sprawny przepływ informacji oraz stworzenie systemu zbierania i analizowania danych, a także szybką i skuteczną weryfikację danych podawanych przez podatników w deklaracjach i dokumentach celnych (zob. Uzasadnienie projektu ustawy o KASU).

- 5 **2. Organ.** Od 1.3.2017 r. w miejsce dotychczasowej administracji skarbowej funkcjonuje sześć organów KAS, które zostały wymienione w art. 11 KASU:
- 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.
- 6 **3. Komórki organizacyjne.** W skład Krajowej Administracji Skarbowej wchodzi również następujące jednostki organizacyjne:
- 1) komórki organizacyjne urzędu obsługującego Ministra Finansów;
 - 2) izby administracji skarbowej – jako jednostki organizacyjne, przy pomocy których dyrektorzy izb administracji skarbowej wykonują swoje zadania;
 - 3) Krajowa Informacja Skarbowa – jako jednostka organizacyjna, przy pomocy której dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wykonuje swoje zadania;
 - 4) urzędy skarbowe – jako jednostki organizacyjne, przy pomocy których naczelnicy urzędów skarbowych wykonują swoje zadania;
 - 5) urzędy celno-skarbowe – jako jednostki organizacyjne, przy pomocy których naczelnicy urzędów celno-skarbowych wykonują swoje zadania;
 - 6) Krajowa Szkoła Skarbowości – jako jednostka organizacyjna, przy pomocy której dyrektor Krajowej Szkoły Skarbowości wykonuje swoje zadania;
 - 7) Centrum Informatyki KAS – jako jednostka organizacyjna, przy pomocy której Centrum Informatyki KAS wykonuje swoje zadania.

IV. Zadania organów KAS

- 7 **1. Rola ministra.** Minister właściwy do spraw finansów publicznych odgrywa istotną rolę w zarządzaniu strategicznym KAS, koordynując i współdziałając w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS. Jednak w sprawach podatkowych jego rolę jako organu podatkowego od 1.3.2017 r. w większości przejął Szef KAS. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na podstawie art. 13 OrdPU jest wskazany jako organ podatkowy właściwy w sprawach interpretacji

przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 14a § 1 OrdPU, czyli interpretacji ogólnych. W pozostałych sprawach, w których do 1.3.2017 r. był organem podatkowym, zastąpił go Szef KAS. Jako organ celny od 1.3.2017 r. minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez siebie w I instancji.

2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS) będący sekretarzem 8 stanu w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych podlega temu ministrowi i sprawuje nadzór nad działalnością dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych. Należy zauważyć, że Szef KAS przejął wiele zadań koordynujących i nadzorczych oraz specyficznych zadań nałożonych aktami prawa międzynarodowego, w szczególności unijnego, realizowanych do 1.3.2017 r. przez Szefa Służby Celnej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, np. w zakresie audytu środków unijnych przekazywanych Polsce i krajowych środków publicznych. Przejął również dotychczasowe zadania Ministra Finansów, jako najwyższego w hierarchii administracji skarbowej organu podatkowego.

Zgodnie z art. 13 § 2 OrdPU Szef KAS jest organem podatkowym jako:

- 1) organ I instancji w sprawach prowadzonych z urzędu w zakresie stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia;
- 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w ww. sprawach;
- 3) organ właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych;
- 4) organ właściwy w sprawach dotyczących zmiany, uchylenia, stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego;
- 5) organ I instancji w postępowaniach podatkowych w przypadku unikania opodatkowania;
- 6) organ właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
- 7) organ właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Szef KAS, zgodnie ze zmienionym przepisem art. 69 PrCel, jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez wyznaczonych dyrektorów izb administracji skarbowej w zakresie:

- 1) pozwoleń na korzystanie z procedury TIR;
- 2) wiążącej informacji taryfowej i wiążącej informacji o pochodzeniu towaru;
- 3) prowadzenia listy agentów celnych oraz wydawania decyzji w sprawach wpisu osoby na listę agentów celnych, skreślenia osoby z listy agentów celnych i zawieszenia w działalności agenta celnego;
- 4) wydawania decyzji w sprawach ochrony praw własności intelektualnej.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest nowym organem odpowiedzialnym w szczególności za zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej oraz prowadzenie spraw dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów prawa podatkowego.

Dyrektor izby administracji skarbowej (DIAS) jest z kolei organem KAS, który, co do zasady, przejął wszystkie zadania realizowane w poprzednim stanie prawnym przez dyrektora izby skarbowej oraz niektóre zadania realizowane dotychczas przez dyrektora izby celnej i dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

Dyrektor izby administracji skarbowej pełni rolę nadzorczą nad naczelnikami urzędów skarbowych i naczelnikami urzędów celno-skarbowych (z wyłączeniem spraw bezpośrednio nadzorowanych przez Szefa KAS). Jest odpowiedzialny za wykonywanie czynności audytowych (realizowanych wcześniej przez organy celne)

oraz wykonywanie audytu środków publicznych krajowych i unijnych (uprzednio zadanie to wykonywały organy kontroli skarbowej). DIAS przejął także niektóre zadania realizowane do 1.3.2017 r. przez dyrektora izby celnej w zakresie podatku akcyzowego, podatków sektorowych (np. podatek od wydobycia niektórych kopalin) oraz zadań realizowanych na podstawie GryHazardU.

Dyrektor izby administracji skarbowej jest – tak jak przed wejściem w życie ustawy o KAS dyrektor izby skarbowej i izby celnej – odpowiednio podatkowym albo celnym organem I instancji w sprawach określonych w odrębnych ustawach, organem odwoławczym od decyzji wydanych przez siebie w I instancji oraz decyzji wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego. Od 1.3.2017 r. dyrektor izby administracji skarbowej, zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 2 KASU, rozstrzyga w II instancji zarówno jako organ podatkowy, jak i celny w sprawach należących w I instancji do naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1 KASU, czyli postępowań podatkowych prowadzonych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w wyniku prowadzonej kontroli celno-skarbowej w zakresie prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 OrdPU. DIAS zgodnie z art. 14 AkcyzU organem podatkowym właściwym w zakresie akcyzy i wiążącej informacji akcyzowej – WIA (W. Byrzykowski, A. Zdunek, Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej – organy, zadania oraz forma ich realizacji, PP 2017, Nr 3, s. 47–52).

Naczelnik urzędu skarbowego, jako organ KAS I instancji, oprócz realizowanych dotychczas obowiązków, otrzymał nowe zadania realizowane dotychczas przez naczelnika urzędu celnego. Do zadań tych należy pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. Ponadto naczelnik urzędu skarbowego przejął również zadania naczelnika urzędu celnego z zakresu podatku akcyzowego, podatku od wydobycia niektórych kopalin oraz zadania wynikające z ustawy o grach hazardowych, związane w szczególności z poborem tych danin.

Naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem KAS pełniącym funkcję kontrolną. Przejął on dotychczasowe zadania realizowane przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej (z wyjątkiem tych przekazanych dyrektorowi izby administracji skarbowej) oraz większość zadań kontrolnych realizowanych przez dyrektora izby celnej lub naczelnika urzędu celnego. Najbardziej istotnym zadaniem wykonywanym przez ten nowy organ jest stosowanie nowego trybu kontroli wobec podatników – kontroli celno-skarbowej.

V. Cele reformy KAS

- 9 1. **Zmiany po reformie.** Po wprowadzeniu reformy KAS od 1.3.2017 r. zmienił się ustrój organów podatkowych i celnych oraz sposób realizacji niektórych zadań dotychczas realizowanych przez organy skarbowe. Podsumowując zmiany w zakresie organizacji nowej służby i jej zadań należy wskazać, że większość obowiązków podatkowych nadal jest realizowana przez naczelnika urzędu skarbowego, który od 1.3.2017 r. jest jednak nie tylko organem podatkowym, ale też celnym. Bardzo istotną zmianą jest powołanie nowego organu kontrolnego, jakim jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sprawuje nowy rodzaj kontroli, czyli kontrolę celno-skarbową w podmiotach wyselekcjonowanych do kontroli, po przeprowadzeniu analizy ryzyka.
- 10 2. **Cel reformy.** Celem ww. zmian jest skonsolidowanie służb skarbowych w ramach nowej struktury i stworzenie wyspecjalizowanej administracji rządowej, realizującej zadania związane z poborem należności podatkowych i celnych w sposób spójny i jednolity z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry, zasobów organizacyjnych i finansowych oraz zmniejszyć koszty administracyjne związane z poborem podatków i cel.

W zamierzeniu powyższy model skonsolidowanej administracji skarbowej ma znacząco poprawić efektywność poboru podatków, w tym poprawę skuteczności w zwalczaniu oszustw podatkowych i celnych, usprawnić obsługę podatnika, zwiększyć efektywność kontroli wywiązywania się podatników z obowiązków podatkowych i celnych poprzez sprawny przepływ informacji oraz stworzenie systemu zbierania i analizowania danych, a także szybką i skuteczną weryfikację danych podawanych przez podatników w deklaracjach i dokumentach celnych.

Celem reformy KAS jest też, bez wątpienia, próba uszczelnienia systemu podatkowego poprzez szybsze i skuteczniejsze wykrywanie oszustw podatkowych, a także bardziej efektywne ściganie ich sprawców. Realizacji tego zadania ma służyć m.in. połączenie w jednym organie uprawnień kontrolnych, wcześniej rozdzielonych między organy celne i kontroli skarbowej. Organem takim jest w nowej strukturze naczelnik urzędu celno-skarbowego, który ze swoich szerokich uprawnień kontrolnych, nieskrępowanych rygorami SwobDziałGospU, może korzystać na terenie całego kraju. Pozwoli to na przykład na sprawdzanie przez jeden organ kontrolny nie tylko bezpośredniego kontrahenta, ale również jednocześnie wszystkich kontrahentów biorących udział w całym łańcuchu dostaw towarów, na terenie całego kraju, czy też poza nim, co niezwykle przyspieszy kontrolę celno-skarbową, przy zwalczaniu oszustw karuzelowych i wyłudzeń podatku VAT.

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 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi w rozumieniu art. 119zg pkt 9 Ordynacji podatkowej oraz nadzór nad wykonywaniem przez

- izbę rozliczeniową w rozumieniu art. 119zg pkt 3 Ordynacji podatkowej obowiązków, o których mowa w dziale IIIB Ordynacji podatkowej;
- 13) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców;
 - 14) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów prawa polskiego, przepisów prawa Unii Europejskiej lub umów międzynarodowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Scarbową;
 - 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 2017 r. poz. 2204 oraz z 2018 r. poz. 20), zwanej dalej „Kodeksem karnym”, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS;
 - 16) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w:
 - a) art. 228–231 Kodeksu karnego, popełnionych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy, w związku z wykonywaniem czynności służbowych,
 - b) art. 229 Kodeksu karnego, popełnionych przez osoby niezatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo niebędące funkcjonariuszami, w związku z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy,
 - c) art. 190, art. 222, art. 223 i art. 226 Kodeksu karnego, skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem
– oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców;
 - 16a) wykonywanie zadań wynikających z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708 oraz z 2018 r. poz. 138);
 - 16a) ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przepadkiem 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 2017 r. poz. 2226 oraz z 2018 r. poz. 201), zwanej dalej „Kodeksem karnym skarbowym”;
 - 17) wykonywanie zadań wynikających z przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących statystykę dotyczącą obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi Unii Europejskiej (INTRASTAT) oraz obrotu towarowego państw członkowskich Unii Europejskiej z pozostałymi państwami (EXTRASTAT) oraz prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT;
 - 18) wykonywanie zadań wynikających z zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym z zagranicą ustanowionych w szczególności ze względu na ochronę życia i zdrowia ludzi i zwierząt, roślin, środowiska, zdrowia i bezpieczeństwa publicznego, ochronę konsumentów, bezpieczeństwa międzynarodowego, dziedzictwa narodowego i środków polityki handlowej;
 - 19) współdziałanie przy realizacji Wspólnej Polityki Rolnej;
 - 20) współpraca z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi i instytucjami międzynarodowymi;
 - 21) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

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

- 1) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych,
- 2) obejmowanie towarów procedurami celnymi i regulowanie sytuacji towarów związanych z przywozem i wywozem towarów w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych,
- 3) zadania wynikające z zakazu obejmowania procedurą celną dopuszczenia do obrotu paliw stałych niespełniających wymagań określonych w ustawie z dnia 25 sierpnia 2006 r. o systemie monitorowania i kontrolowania jakości paliw (Dz.U. z 2016 r. poz. 1928 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 624 i 2290),
- 4) zadania określone w ust. 1 pkt 14–16a oraz w art. 14 ust. 1 pkt 19 i art. 33 ust. 1 pkt 15

– wykonują wyłącznie funkcjonariusze.

2a. 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 2017 r. poz. 1904 i 2405 oraz z 2018 r. poz. 5, 106, 138 i 201), zwanej dalej „Kodeksem postępowania karnego”, albo ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2016 r. poz. 1713, z późn. zm.).

Spis treści

	Nb
I. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS	1–7
1. Zakres regulacji	1
2. Realizacja zadań	2
3. Cel powołania KAS	3
4. Katalog zadań	4
5. Skarb Państwa	5
6. Pojemność pojęciowa sformułowania „ochrona interesów i praw majątkowych”	6
7. Czynniki zewnętrzne bezpieczeństwa finansowego	7
II. Zadania szczegółowe KAS	8–33
1. Zadania szczegółowe	8
A. Zadania w zakresie realizacji dochodów publicznych	9–11
1. Realizacja dochodów publicznych	9
2. Realizacja dochodów z podatków i opłat	10
3. Realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów	11
B. Realizacja polityki celnej wynikającej z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej	12
1. Zadania wynikające z członkostwa w unii celnej Unii Europejskiej	12

C. Zadania w zakresie obsługi i wsparcia podatnika	13
1. Zapewnienie obsługi i wsparcia podatnikowi	13
D. Wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz wykonywanie zabezpieczenia należności pieniężnych	14–16
1. Wykonywanie egzekucji	14
2. Organ egzekucyjny	15
3. Egzekucja obowiązków publicznoprawnych	16
E. Kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS	17
1. Krajowa Szkoła Skarbowości	17
F. Zadania z zakresu wykonywania audytu, czynności audytowych i urzędowego sprawdzenia	18–23
1. Obowiązki audytowe	18
2. Audyt	19
3. Definicja audytu	20
4. Zakres audytu	21
5. Czynności audytowe	22
6. Urzędowe sprawdzenie	23
G. Zadania w zakresie zwalczania przestępczości	24–28
1. Działanie w szarej strefie	24
2. Przeciwdziałanie praniu pieniędzy	25
3. Zadania	26
4. Przestępstwa urzędnicze	27
5. Ujawnianie i odzyskiwanie mienia zagrożonego przypadkiem	28
H. Zadania związane z realizacją pakietu paliwowego	29–30
1. Zadanie związane z systemem monitorowania drogowego przewozu towarów	29
2. Przedmiot monitorowania	30
I. Przestrzeganie obowiązków związanych z prawem dewizowym	31–32
1. Zadania w zakresie obrotu dewizowego	31
2. Pojęcie „rezydenta”	32
J. Pozostałe zadania KAS	33
1. Obowiązki wynikające z zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym z zagranicą	33
III. Zadania szczegółowe organów w kontekście zadań KAS	34–40
1. Zadania	34
A. Minister właściwy do spraw finansów publicznych	35
1. Minister	35
B. Szef KAS	36
1. Szef KAS	36
C. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	37
1. Dyrektor KIS	37
D. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej	38
1. Dyrektor IAS	38
E. Naczelnik Urzędu Skarbowego	39
1. Naczelnik US	39
F. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego	40
1. Naczelnik US-C	40
IV. Uprawnienia specjalne funkcjonariuszy	41–43
1. Podział zadań	41
2. Uprawnienia funkcjonariuszy	42
3. Zadania zastrzeżone	43

I. Uwagi ogólne w kontekście zadań KAS

1. **Zakres regulacji.** W art. 2 komentowanej ustawy określono katalog obowiązków realizowanych przez organy KAS. Są one w większości powieleniem zadań wykonywanych dotychczas przez administrację podatkową, służbę celną i organy kontroli skarbowej, na podstawie obowiązujących do 1.3.2017 r. ustaw regulujących pracę tych służb, a także uprawnień i obowiązków przypisanych tym organom, a zapisanych w innych ustawach, w tym w szczególności z zakresu materialnego prawa podatkowego.

2. **Realizacja zadań.** Po 1.3.2017 r. realizacja tych zadań jest przypisana wyłącznie Krajowej Administracji Skarbowej, ale jest rozdzielona pomiędzy uprawnione organy KAS.

3. **Cel powołania KAS.** Celem głównym powołania KAS było zapewnienie nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych oraz bezpieczeństwa finansowego Rzeczypospolitej Polskiej, co wynika wprost z preambuły KASU. W ocenie projektodawcy KASU dodatkowo jednym z podstawowych zadań organów administracji celno-skarbowej jest wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości podatkowych i celnych na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Mówiąc inaczej działalność tych organów jest nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności poprzez przydzielenie im zadań w zakresie m.in. ustalania, określania, poboru i egzekucji ww. należności, a także poprzez wykonywanie kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 2 komentowanej ustawy, KAS jest wyspecjalizowaną administracją rządową, której powierzono zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa, a także ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, dodatkowo zapewniająca obsługę i wsparcie podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych oraz obsługę i wsparcie przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków celnych.

Przepis art. 2 KASU wskazuje 24 szczegółowych wyznaczeń KAS, jednak nie wszystkie zadania są równoważne. Z pewnością układ przepisu, ich enumeratywne wyliczenie, wskazuje pewną hierarchię tych zadań. Wynika z niej, że podstawowe i jednocześnie najważniejsze zadanie KAS jest związane z realizacją dochodów publicznych, a więc 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 oraz realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów (art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 KASU).

Kolejne istotne grupy zadań, które można wyróżnić, z tych 21 szczegółowych wyznaczeń, to zadania w zakresie obsługi i wsparcia podatnika oraz doskonalenia zawodowego kadr, zadania w zakresie zwalczania przestępczości oraz wymienione w KASU w art. 2 ust. 1 pkt 16a, a dodane przez art. 36 pkt 1 lit. a ustawy z 9.3.2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 708 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 18.4.2017 r., zadania związane z realizacją pakietu paliwowego.

4. **Katalog zadań** z art. 2 KASU ma charakter otwarty, albowiem odrębne przepisy mogą nakładać na organy KAS obowiązek wykonywania kolejnych nakładanych na nie zadań (por. art. 2 ust. 1 pkt 21 KASU). Rozwiązanie to może mieć jednak pewne mankamenty, szczególnie jeśli zwrócić uwagę, iż istnieje tendencja do nakładania dodatkowych obowiązków na administrację skarbową odrębnymi ustawami lub, co gorsza, rozporządzeniami, które zazwyczaj nie mają związku z wymiarem

i poborem należności podatkowych lub celnych. Powyższy zarzut był wielokrotnie podnoszony przez przedstawicieli kierownictwa administracji podatkowej i celnej, tym bardziej że zwiększony zakres wykonywanych obowiązków nie wiązał się z dodatkowymi środkami finansowymi ani zatrudnieniem niezbędnych pracowników czy funkcjonariuszy (zob. *D. Strzelec*, Zadania Krajowej Administracji Skarbowej, Lex/el. 2017).

Zmiany tego rodzaju były wielokrotnie wprowadzane tzw. „bezkosztowo”, co wpływało jednak w efekcie negatywnie na realizację zadań podstawowych, na które, obciążone dodatkowymi obowiązkami organy, nie mogły poświęcić pełni swoich sił i energii. *De lege ferenda* wskazać więc należy, że ewentualne dodatkowe powinności powinny być nakładane poprzez zmiany art. 2 ust. 1 KASU i to z dokładnym oszacowaniem skutków finansowych i organizacyjnych nowych regulacji prawnych.

Powyższe zadania są w praktyce realizowane przez organy KAS i obsługujące je jednostki organizacyjne. Biorąc pod uwagę to, że w praktyce KAS większość swoich zadań wykonuje poprzez prowadzenie postępowań podatkowych i kontroli celno-skarbowych w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych, trudno zrozumieć, na czym polegała selekcja celów KAS. Czy zamierzał on zwrócić szczególną uwagę na wykonanie niektórych zadań, jakie zostały postawione przed KAS, czy też chodziło o namnożenie zadań, które *de facto* są luźno powiązane z celem głównym KAS.

Opisując aktualne zadania KAS, nie sposób nie odnieść się do zadań wcześniej wyznaczonych poprzednikom KAS w ustawach regulujących pracę służb i organów podatkowych, jak np. Kontrola Skarbowa. W KontrSkarbU celem wyznaczonym tej instytucji była ochrona interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa. Teraz jest nim bardziej dookreślona realizacja dochodów publicznych, ale powiązana z obowiązkiem zapewnienia przez KAS bezpieczeństwa finansowego Rzeczypospolitej Polskiej oraz bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej.

Niewątpliwie te cele poprzedni i obecny – choć inaczej opisane w ustawie, są w znacznym stopniu zbliżone, aczkolwiek nadal w pewien sposób niedookreślone i uciekają od zamknięcia ich w sztywnych ramach.

- 5 **5. Skarb Państwa**, zgodnie z art. 33 KC, jest osobą prawną, która jako jedyna nie posiada swoich organów, a ich funkcje spełniają *stationes fisci* – czyli organy jednostek organizacyjnych dokonujące czynności w imieniu Skarbu Państwa, jednak nieposiadające osobowości prawnej, jak np. wojewoda, starosta itp. W zakresie ochrony majątku i interesów Skarb Państwa zastępowany jest przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa, a w zakresie gospodarowania mieniem państwowym i prywatyzacji wcześniej przez Ministra Skarbu Państwa, a od 1.1.2017 r. przez poszczególnych ministrów (432 spółki Skarbu Państwa, którymi zarządzają wprost wyznaczeni ministrowie).
- 6 **6. Pojemność pojęciowa sformułowania „ochrona interesów i praw majątkowych”** jest tak naprawdę niemożliwa do precyzyjnego zdefiniowania, przez co sam cel staje się niedookreślony i pozbawiony możliwości jego faktycznego osiągnięcia, co w konsekwencji powoduje brak jego realności w odniesieniu do wykonywania zadań postawionych przed służbami skarbowymi [zob. *E. Ruśkowski* (red.), Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, Warszawa 2006].

Ochronę interesów należy z pewnością wiązać z ochroną ekonomicznych interesów Skarbu Państwa, które mogą swym zakresem obejmować rynki globalne, zaś przez ochronę praw majątkowych należy rozumieć ochronę stosunków publiczno-prawnych i cywilnoprawnych, w jakich występuje Skarb Państwa.