

Ustawa

z 16.11.2016 r.

o Krajowej Administracji Skarbowej

(Dz.U. poz. 1947; zm.: Dz.U. z 2016 r. poz. 2255; z 2017 r. poz. 88, poz. 244, poz. 379, poz. 708, poz. 768, poz. 1086, poz. 1321)

(...)

DZIAŁ II

Organy Krajowej Administracji Skarbowej

(...)

Art. 12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje i współdziała w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS.

1. Komentowany przepis wskazuje na funkcje koordynacyjne Ministra Finansów, który jednocześnie jest podmiotem współdziałającym w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS. W literaturze wskazuje się, że koordynacja polega na harmonizowaniu działań podejmowanych przez jednostki organizacyjne administracji po to, aby łatwiej i w sposób jednolity osiągnąć zamierzony cel. Koordynacja co do zasady dotyczy działań już podjętych i eliminuje rozbieżności między nimi. Może jednak dotyczyć działań planowanych i zapobiegać ich dublowaniu się czy konkurowaniu¹.

Koordynacja nie jest osobnym rodzajem kompetencji organu, nie występuje samoistnie, lecz w powiązaniu z innym układem organizacyjnym. W odniesieniu do Ministra Finansów jest to członkostwo w organie kolegialnym (Radzie Ministrów) czy zwierzchnictwo nad podporządkowanymi mu organami administracji niezespolonej. Pierwsze z tych powiązań ma istotne znaczenie w kontekście art. 12. Stanowi on gwarancję, że

¹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 230.

Minister Finansów będzie odgrywał znaczącą rolę, wpływając na politykę państwa (realizowaną na szczeblu ogólnokrajowym przez Radę Ministrów) w zakresie zadań KAS. Zatem w przypadku zmiany zadań określonych w art. 2, w tym ich rozszerzenia lub zawężenia, minister będzie podejmował działania koordynujące oraz współdziałał z innymi organami administracji. Podejmowane działania będą ukierunkowane na kształtowanie polityki państwa w zakresie zadań KAS. W kontekście kształtowania tej polityki wypada zaznaczyć, że zdecydowanie nie sprzyja jej procedowanie poselskich projektów ustaw nowelizujących zamiast projektów rządowych, a właśnie z wykorzystaniem szybkiej ścieżki legislacyjnej doszło do uchwalenia ustawy o KAS.

2. Na podstawie art. 38 pkt ust. 4 p.w.u.KAS zmieniającego art. 14 § 1 pkt 1 i 2 o.p. doszło do przekazania znacznej części dotychczasowych funkcji nadzorczych Ministra Finansów na rzecz Szefa KAS. Minister Finansów wyzbył się przy tym większości kompetencji realizowanych dotąd jako organ podatkowy. Stosownie do art. 13 § 2b o.p. jest on organem podatkowym właściwym w sprawach wydawania interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych. Realizuje więc funkcje nadzorcze ukierunkowane na zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Co istotne, Minister Finansów nie może wydać interpretacji ogólnej, jeżeli w dniu złożenia wniosku w sprawach, o których mowa w art. 14a § 2 pkt 2 o.p., toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo od decyzji lub na postanowienie nie zostało wniesione odwołanie lub zażalenie (art. 14a § 3 o.p. zmieniony przez art. 38 pkt 5 lit. c p.w.u.KAS). Jest natomiast uprawniony do zmiany z urzędu wydanej przez siebie interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość (art. 14da o.p. dodany przez art. 38 pkt 7 p.w.u.KAS w zw. z art.).

3. Minister Finansów od 1.03.2017 r. jest organem celnym, jako organ odwoławczy od decyzji wydanych przez siebie w pierwszej instancji (art. 69 ust. 1 pkt 4 pr. cel.). Ponadto jest uprawniony do wydawania decyzji, np. w zakresie odmowy utworzenia wolnego obszaru celnego w przypadku niespełnienia przesłanek jego utworzenia (art. 26 ust. 3b pr. cel.). Innym przykładem jest decyzja o wpisaniu do wykazu gwarantów uprawnionych do udzielania gwarancji składanych jako zabezpieczenie pokrycia kwot wynikających z długów celnych, jak też decyzje o odmowie dokonania wpisu oraz skreśleniu z wykazu (art. 52 ust. 8 pr. cel.). Wydając przedmiotowe decyzje, Minister Finansów nie działa jako organ podatkowy w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej.

(...)

Art. 17. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wykonuje zadania na całym terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W art. 17 ustawy o KAS została uregulowana właściwość miejscowa Szefa KAS jako organu realizującego zadania KAS. Jest on również organem podatkowym w sprawach

wymienionych w art. 13 § 2 o.p. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na art. 15 § 2 o.p. zgodnie z którym właściwość rzeczowa i miejscowa jest ustalana również z uwzględnieniem zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów. Takimi odrębnymi przepisami są art. 14 ust. 1 ustawy o KAS w odniesieniu do zadań, oraz art. 17 ustawy o KAS – odnośnie do terytorialnego zasięgu działania Szefa KAS jako organu podatkowego. W konsekwencji komentowany przepis – przez wskazanie, że Szef KAS wykonuje zadania na całym terytorium RP – określa jego właściwość zarówno jako organu podatkowego (w powiązaniu z art. 15 o.p.), jak i wskazuje obszar realizacji jego kompetencji jako organu KAS.

(...)

Art. 25. 1. Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należą:

- 1) nadzór nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, z wyłączeniem zastrzeżonego dla Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nadzoru nad czynnościami, o których mowa w art. 113–117, art. 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, art. 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 i art. 133;
 - 2) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1;
 - 3) rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach;
 - 4) wykonywanie czynności audytowych;
 - 5) wykonywanie audytu, o którym mowa w art. 95 ust. 1 pkt 2–6;
 - 6) ustalanie i udzielanie dotacji przedmiotowych dla przedsiębiorców oraz analizowanie prawidłowości ich wykorzystywania w zakresie określonym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
 - 7) prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego i celnego, w tym zapobiegającej nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych;
 - 8) wykonywanie zadań wynikających z przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących INTRASTAT oraz EXTRASTAT, a także prowadzenie postępowań w zakresie INTRASTAT;
 - 9) realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej w izbie administracji skarbowej;
 - 10) prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka;
 - 11) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.
2. Dyrektor izby administracji skarbowej wykonuje swoje zadania przy pomocy izby administracji skarbowej.
3. Dyrektor izby administracji skarbowej jest organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego.

1. W art. 25 ust. 1 zostały wymienione zadania dyrektora izby administracji skarbowej. Stanowią one w części powtórzenie zadań wykonywanych przez dyrektorów izb skarbowych ujętych w art. 5 ust. 7 u.u.i.s. Zakres zadań tego organu został z dniem 1.03.2017 r. znacznie rozszerzony w związku z utworzeniem skonsolidowanej KAS oraz przejęciem przez dyrektora izby administracji skarbowej nie tylko zadań i kompetencji określonych w art. 5 ust. 7 u.u.i.s., ale także zadań realizowanych dotychczas przez Służbę Celną (w szczególności dyrektora izby celnej), a nawet kontrolę skarbową.

2. Sprawowanie przez dyrektora izby administracji skarbowej nadzoru nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych (ust. 1 pkt 1) wynika zarówno ze zwierzchnictwa służbowego, jak i z kompetencji kierowniczych realizowanych względem wspólnej jednostki organizacyjnej, w skład której wchodzi podległe urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe (zob. komentarz do art. 37). Kompetencje te wynikają również z art. 25 ust. 3, określającego pozycję dyrektora izby administracji skarbowej jako organu wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego. Nadzór ten nie obejmuje jednak tzw. czynności operacyjno-rozpoznawczych (art. 113–117, 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5 i art. 133), bowiem w tym zakresie nadzór jest sprawowany przez Szefa KAS (art. 14 ust. 1 pkt 4).

3. Rozbudowany katalog zadań dyrektora izby administracji skarbowej zawarty w art. 25 ust. 1, obejmujący poza zadaniami nadzorczymi również zadania audytowe (pkt 4–5), informacyjne i edukacyjne (pkt 7), organizatorskie (pkt 9) czy analityczne (pkt 10), dotyczy przede wszystkim jego zadań jako organu KAS.

Należy tu zwrócić uwagę na zadania polegające na wykonywaniu czynności audytowych (wykonywanych w poprzednim stanie prawnym przez Służbę Celną) oraz wykonywaniu audytu środków publicznych, o których mowa w art. 95 ust. 1 pkt 2–6, obejmującego m.in. ocenę gospodarowania nimi oraz wywiązywania się z warunków finansowania pomocy ze środków publicznych, ocenę wykorzystania i rozporządzania mieniem państwowym, a także wykorzystania mienia otrzymanego od Skarbu Państwa, jak też udzielonych od niego poręczeń i gwarancji (które było jednym z zadań kontroli skarbowej)².

4. Dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 8 wykonuje zadania wynikające z przepisów prawa Unii Europejskiej regulujących statystykę dotyczącą obrotu towarowego pomiędzy państwami członkowskimi (INTRASTAT) oraz obrotu towarowego państw członkowskich z pozostałymi państwami (EXTRASTAT). Przejmując w tym zakresie zadania Służby Celnej określone w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o SC, dyrektor izby administracji skarbowej uzyskał dodatkowe kompetencje polegające na prowadzeniu postępowań w zakresie INTRASTAT.

² W. Byrzykowski, A. Zdunek, *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej...*, s. 48.

5. Przepis art. 25 ust. 1, określający szeroki zakres zadań dyrektora izby administracji skarbowej jako organu KAS, ma ograniczoną przydatność w ustaleniu jego właściwości rzeczowej jako organu podatkowego. Dotyczy to szczególnie zadań wskazanych w pkt 2 i 3 tego przepisu oraz pkt 11, który odsyła do innych zadań określonych w odrębnych przepisach. Właściwość rzeczowa dyrektorów izb administracji skarbowej jest ustalana na podstawie przepisów określających zakres ich działania, jednak jej wyznaczenie może nastąpić tylko przez pryzmat właściwości funkcjonalnej. Przepisy ustawy nie określają dyrektora izby skarbowej mianem organu odwoławczego, wskazując, że do jego właściwości należy rozstrzyganie spraw w drugiej instancji. Jego właściwość rzeczowa została więc określona z punktu widzenia spraw załatwianych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych, stosownie do ich właściwości rzeczowej. Istotne znaczenie ma przy tym wskazanie w art. 25 ust. 3 ustawy o KAS, że dyrektor izby administracji skarbowej jest organem wyższego stopnia w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego. W zestawieniu z art. 13 § 3 o.p. należy więc uznać, że co do zasady jest także organem odwoławczym. Powyższe ustalenia uzupełnione przepisami Ordynacji podatkowej wskazują, że dyrektorzy izb skarbowych są organami odwoławczymi od decyzji wydanych w pierwszej instancji przez naczelników urzędów skarbowych albo naczelników urzędów celno-skarbowych, a także od własnych decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątek dotyczy spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy KAS, załatwianych przez naczelników urzędów skarbowych, dla których tenże organ jest jednocześnie organem odwoławczym (zob. art. 25 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 33 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS oraz art. 13 § 1 pkt 2 w zw. z pkt 1a o.p.).

6. Zadaniem dyrektora izby administracji skarbowej wskazanym w art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS jest rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach. Regulacja ta nawiązuje wprost do art. 13 § 1 pkt 2 lit. b o.p., który wskazuje, że dyrektor izby administracji skarbowej jest organem pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów. Jest to zbędne unormowanie o charakterze reliktu. Obecnie nie sposób wskazać przepisów szczególnych – z wyjątkiem tych, które wynikają z funkcji nadzoru (np. art. 247 o.p.) – które przyznawałyby kompetencje orzecznicze w pierwszej instancji temu organowi. W przeszłości takie przykłady można było wskazać w odniesieniu do dyrektora izby skarbowej, np. w zakresie umarzania zaległości podatkowych powyżej pewnej określonej kwotowo granicy. Obecnie przepisy aktów wykonawczych, w tym rozporządzenia Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 122 ze zm.), nie przewidują jednak szczególnych rozwiązań wpływających na możliwość działania dyrektorów izb administracji skarbowej jako organów pierwszej instancji. Przepisy § 15 i 16 rozporządzenia, określające właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach związanych ze stosowaniem ulg w spłacie zobowiązań podatkowych oraz w sprawie stwierdzenia nadpłaty podatku pobieranego przez płatników, określają kompetencje stricte organów podatkowych pierwszej instancji³. (...)

³ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, s. 154.

(...)

Art. 33. 1. Do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy:

- 1) wykonywanie kontroli celno-skarbowej, z wyłączeniem kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 2 pkt 9;
- 2) ustalanie i określanie podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów;
- 3) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1;
- 4) prowadzenie urzędowego sprawdzenia;
- 5) obejmowanie towarów procedurami celnymi oraz wykonywanie innych czynności przewidzianych przepisami prawa celnego;
- 6) wymiar należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów;
- 7) prowadzenie w pierwszej instancji postępowań w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów;
- 8) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym;
- 9) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców;
- 10) rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń określonych w:
 - a) art. 53 ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach (Dz.U. z 2016 r. poz. 1506),
 - b) art. 116–118 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 666 i 1333),
 - ba) art. 34a ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz.U. z 2017 r. poz. 972 i 1086),
 - c) art. 183 § 2 i 4–6, w przypadku czynów, o których mowa w art. 183 § 2, 4 i 5 Kodeksu karnego,
 - d) art. 244 Kodeksu karnego, w zakresie niestosowania się do zakazu wstępu do ośrodków gier i uczestnictwa w grach hazardowych,
 - da) art. 29a ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (Dz.U. z 2012 r. poz. 642 i 908, z 2013 r. poz. 829 oraz z 2017 r. poz. 60 i 1086),
 - e) art. 305 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 1410 oraz z 2015 r. poz. 1266, 1505 i 1615),
 - f) art. 33 ust. 1, 2 i 3 ustawy z dnia 29 listopada 2000 r. o obrocie z zagranicą towarami, technologiami i usługami o znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzyna-

- rodowego pokoju i bezpieczeństwa (Dz.U. z 2013 r. poz. 194 oraz z 2016 r. poz. 1228),
- g) art. 12a, art. 13 i art. 14 ustawy z dnia 2 marca 2001 r. o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 103 i 1893),
- h) art. 109 ustawy z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2014 r. poz. 1446, z 2015 r. poz. 397, 774 i 1505 oraz z 2016 r. poz. 1330 i 1887),
- i) art. 128, art. 131 pkt 4 w zakresie, o którym mowa w art. 73 ust. 1 pkt 2, oraz art. 131 pkt 10 i 14 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (Dz.U. z 2015 r. poz. 1651, 1688 i 1936 oraz z 2016 r. poz. 422),
- j) art. 55, art. 57, art. 61 i art. 66 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o przeciwdziałaniu narkomanii (Dz.U. z 2016 r. poz. 224 i 437),
- k) art. 41, art. 43 i art. 44 ustawy z dnia 18 października 2006 r. o wyrobie napojów spirytusowych oraz o rejestracji i ochronie oznaczeń geograficznych napojów spirytusowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 822),
- l) art. 12 ustawy z dnia 13 kwietnia 2016 r. o bezpieczeństwie obrotu prekursorami materiałów wybuchowych (Dz.U. poz. 669)
– oraz zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom, a także ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno-Skarbową;
- 11) realizacja zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15 i 16a;
- 12) wykonywanie czynności, o których mowa w art. 113–117, art. 118 ust. 1–17, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, art. 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 2 i 5 i art. 133;
- 13) współpraca w zakresie wymiany informacji podatkowych, celnych i finansowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej oraz z państwami trzecimi określonych przepisami prawa międzynarodowego;
- 14) prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej oraz analizy ryzyka dotyczącej zjawisk występujących w obszarze jego właściwości;
- 15) zapewnianie ochrony fizycznej i technicznej osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszom, a w uzasadnionych przypadkach także innym osobom, organom i instytucjom państwowym;
- 16) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.
2. Naczelnik urzędu celno-skarbowego wykonuje swoje zadania przy pomocy urzędu celno-skarbowego.

(...) 4. Wśród zadań wykonywanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego nie ujęto zadania dającego możliwość prowadzenia kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających. Może to powodować wątpliwości, czy organ ten może stosować procedury kontrolne wpisane wprost w art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o KAS w zakres zadań naczelnika urzędu skarbowego. Wątpliwości są tym większe, że w świetle art. 272 o.p. oraz art. 281 o.p. zarówno czynności sprawdzające, jak i kontrolę podatkową prowadzą

organy podatkowe pierwszej instancji. Takim organem jest naczelnik urzędu celno-skarbowego (art. 13 § 1 pkt 1 o.p.). Zastrzeżenia zawarte odpowiednio w art. 272a i 281 § 3 o.p. dotyczą wyłącznie Szefa KAS. Brak w przepisach ustawy o KAS oraz Ordynacji podatkowej stosownych regulacji derogujących sprawia, że co do zasady na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej naczelnik urzędu celno-skarbowego korzystałby z uprawnień do prowadzenia czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. Chyba nie do końca taki miał być zamiar ustawodawcy, który był raczej zainteresowany stworzeniem w ustawie o KAS procedury kontroli celno-skarbowej (tzw. kontrola twarda) oraz jej odseparowaniem od zasad przeprowadzania kontroli podatkowej (tzw. kontroli miękkiej)⁴. Wątpliwości w tym zakresie powoduje również identyczne określenie zadań naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego w zakresie ustalania, określania, poboru podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie przepisów szczególnych (por. art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz art. 33 ust. 1 pkt 2). W praktyce więc ustalenie bądź określenie podatków czy opłat przez naczelnika urzędu celno-skarbowego mogłoby nastąpić w efekcie przeprowadzonych czynności sprawdzających, a następnie wszczęcia postępowania podatkowego. Wątpliwości te eliminuje dopiero art. 83 ust. 1 stanowiący o przekształceniu zakończonej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe. (...)

(...)

DZIAŁ V

Kontrola celno-skarbowa, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej

Rozdział 1

Kontrola celno-skarbowa

Art. 54. 1. Kontroli celno-skarbowej podlega przestrzeganie przepisów:

- 1) prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej;
- 2) prawa celnego oraz innych przepisów związanych z przywozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami;
- 3) regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 471), a także zgodność tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem;

⁴ A. Melezini, *Uwagi do zakresu przedmiotowego...*, s. 17.

3a) w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych;

4) prawa dewizowego w zakresie ograniczeń i obowiązków określonych dla rezydentów i nierezydentów oraz warunków udzielonych na ich podstawie zezwoleń dewizowych, a także warunków wykonywania działalności kantorskiej.

2. Kontroli celno-skarbowej podlega również:

1) rodzaj paliwa w zbiorniku środka przewozowego;

1a) produkcja i obrót automatami do gier hazardowych;

2) przystosowanie zakładów produkcyjnych do rejestrowania i stosowania receptur zarejestrowanych we właściwej agencji płatniczej ustanowionej zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 30 lipca 2003 r. o uruchamianiu środków pochodzących z Sekcji Gwarancji Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej (Dz.U. poz. 1611 oraz z 2004 r. poz. 386 i 890);

3) stosowanie receptur, o których mowa w pkt 2, oraz prawidłowość deklaracji dotyczących surowców wykorzystywanych przy produkcji towarów wywozonych z refundacją wywozową;

4) działalność zakładów produkcyjnych i przetwórczych w zakresie prawidłowości deklaracji dotyczących surowców wykorzystywanych przy produkcji towarów wywozonych z wnioskiem o refundację wywozową;

5) prawidłowość wypłaty refundacji wywozowych przyznawanych w przypadku wywozu produktów rolnych do państw trzecich, realizowanych w ramach finansowania wspólnej polityki rolnej, zgodnie z przepisami rozporządzenia (UE) nr 1306/2013 i na zasadach określonych w tytule V rozdziale III tego rozporządzenia;

6) ruch drogowy w trybie i przypadkach określonych w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2012 r. poz. 1137, ze zm.);

7) transport drogowy na zasadach określonych w przepisach odrębnych;

8) przestrzeganie 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, określonym w przepisach wydanych na podstawie ust. 4;

9) prawidłowość i prawdziwość oświadczeń o stanie majątkowym składanych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy;

10) przesyłka pocztowa w rozumieniu art. 3 pkt 21 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 1113, 1250 i 1823);

11) wywóz i przywóz na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom;

12) spełnianie obowiązków, o których mowa w art. 23r ust. 3 i 4 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2012 r. poz. 1059, ze zm.), w zakresie paliw ciekłych;

13) wykonywanie innych obowiązków wynikających z przepisów odrębnych, których kontrola przestrzegania należy do zadań KAS.

3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej i ministrem właściwym do spraw wewnętrznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób i warunki wykonywania kontroli celno-skarbowej, o której mowa w ust. 1 pkt 2, w odniesieniu do okrętów wojennych i wojskowych statków powietrznych oraz wyposażenia i sprzętu jednostek wojskowych, a także wyposażenia i sprzętu jednostek organizacyjnych służb podległych ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych lub przez niego nadzorowanych, mając na uwadze uproszczenie czynności kontrolnych podejmowanych wobec tego rodzaju towarów oraz zapewnienie skuteczności kontroli.

4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rynków rolnych może określić, w drodze rozporządzenia:

- 1) zakres kontroli celno-skarbowej, o której mowa w ust. 2 pkt 8, uwzględniając możliwości techniczne KAS i zakres wiedzy specjalistycznej funkcjonariuszy, a także potrzebę wykonywania sprawnej i efektywnej kontroli przy zapewnieniu płynności ruchu na przejściach granicznych dla ochrony bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej;
- 2) sposób i warunki wykonywania kontroli celno-skarbowej, o której mowa w ust. 2 pkt 8, uwzględniając specyfikę danego rodzaju kontroli oraz możliwości techniczne.

1. Uwagi ogólne

1. W komentowanym przepisie zawarto regulacje dotyczące zakresu przedmiotowego nowo powstałej procedury kontrolnej, tzw. kontroli celno-skarbowej, jako podstawowej formy realizacji zadań naczelników urzędów celno-skarbowych, powstałej na gruncie procedur kontrolnych organów celnych, kontroli skarbowej i podatkowych. Niewątpliwie procedura kontroli celno-skarbowej scharakteryzowana w ustawie o KAS ma charakter mieszany, łącząc w sobie uprawnienia kontrolne i śledcze, wykorzystując nie tylko typowe instrumenty prawne znane prawu administracyjnemu, ale także instrumenty prawne charakterystyczne dla działania Policji i formacji wywiadowczych. Uprawnionymi do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej są zarówno funkcjonariusze służby Celno-Skarbowej, jak i pracownicy KAS, z tym że część czynności o szczególnym charakterze została zastrzeżonych na wyłączność do prowadzenia przez funkcjonariuszy (zob. np. art. 64 ust. 2).

2. Nawiązując do definicji postępowania kontrolnego z ustawy o kontroli skarbowej⁵, kontrolę celno-skarbową należy zdefiniować jako szczególnego rodzaju procedurę administracyjną o charakterze policyjnym, a także regulowaną przepisami ustawy ciąg czynności podejmowanych przez jej uczestników, zapoczątkowany upoważnieniem organu celno-skarbowego, a kończący się wydaniem przez ten organ rozstrzygnięcia – zasadniczo w formie wyniku kontroli lub protokołu. Powyższe nawiązanie do procedury postępowania kontrolnego wynika z uzasadnienia do projektu Przepisów wprowadzających ustawę o KAS, gdzie charakter kontroli celno-skarbowej projektodawca wiąże z zastąpionym od 1.03.2017 r. postępowaniem kontrolnym⁶ (por. Uzasadnienie do projektu przepisów wprowadzających KAS, VIII kadencja, druk sejm. nr 827, s. 16). Już sama nazwa procedury kontrolnej świadczy o jej specyficznym i kumulatywnym charakterze przedmiotowym, który obejmuje swym zakresem przede wszystkim tematykę celno-skarbową, co zresztą potwierdza zakres wyznaczeń kontrolnych, o którym mowa w art. 54. Nowa procedura kontrolna to również nowe standardy proceduralne, które z uwagi na specyfikę kontroli i jej szczególny charakter, nastawiony na wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, przy stosowaniu w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, odmiennie od dotychczasowych rozwiązań kształtują prawa i obowiązki kontrolujących i kontrolowanych przy zauważalnym ustawowym zróżnicowaniu instrumentów prawnych ukierunkowanych na skuteczne i szybkie przeprowadzenie czynności kontrolnych.

3. Wprowadzenie kontroli celno-skarbowej, która pod względem proceduralnym w sposób diametralny różni się od kontroli podatkowej znanej z Ordynacji podatkowej, do której w przypadku przedsiębiorców stosuje się również przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, niewątpliwie pogłębia dualizm kontrolny organów Krajowej Administracji Skarbowej. Powyższe prowadzi też do powstania trzech reżimów prawnych, w ramach których będzie badane przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, tj. w procedurze:

- 1) kontroli celno-skarbowej, prowadzonej na podstawie ustawy o KAS i odpowiednio stosowanych przepisów Ordynacji podatkowej,
- 2) kontroli podatkowej przedsiębiorców prowadzonej na podstawie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz Ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym,
- 3) kontroli podatkowej prowadzonej wyłącznie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej⁷.

⁵ Por. J. Kulicki, *Kontrola skarbowa – wybrane zagadnienia*, Warszawa 2004, s. 10.

⁶ Por. uzasadnienie do projektu Przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, VIII kadencja, druk sejm. nr 827, s. 16.

⁷ Por. D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?*, Prz. Pod. 2017/3, s. 16.

2. Przepisy intertemporalne w zakresie procedur kontrolnych

4. Przepisy przejściowe zawarte w art. 199–254 p.w.u.KAS regulują m.in. sposób zakończenia, ciągłości i ważności dotychczasowych czynności kontrolnych, prowadzonych w ramach procedur, które będą mogły być kontynuowane nadal w niezmienionej formie prawnej, bądź nie będą mogły być wszczynane po 1.03.2017 r.

Na gruncie prawa proceduralnego ustawodawca przyjął funkcjonującą w prawie cywilnym w pełni racjonalną zasadę kontynuacji przy utrzymaniu skuteczności czynności dokonanych przed wprowadzeniem ustawy o KAS (por. wyrok TK z 4.04.2006 r., K 11/04, OTK-A 2006/4, poz. 40). Powyższa zasada została wyrażona w przepisie art. 254 p.w.u.KAS, w którym ustawodawca wskazał, że czynności już podjęte w postępowaniach i w kontrolach, o których mowa w art. 199–253 p.w.u.KAS, pozostają w mocy.

W konsekwencji ustawodawca wprowadził następujące zasady sukcesji prawnej w kontekście procedur kontrolnych obowiązujących przed dniem wejścia w życie ustawy o KAS:

- I) postępowania kontrolne oraz kontrole podatkowe prowadzone w toku postępowania kontrolnego, prowadzone na podstawie ustawy uchylanej w art. 159 pkt 1 p.w.u.KAS, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy, prowadzone przez:
 - 1) dyrektora urzędu kontroli skarbowej – prowadzi naczelnik urzędu celno-skarbowego mający siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej, na podstawie dotychczasowych przepisów;
 - 2) Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej – prowadzi dyrektor izby administracji skarbowej właściwy dla województwa mazowieckiego, na podstawie dotychczasowych przepisów (art. 202 ust. 1 p.w.u.KAS);
- II) odwołanie od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej w myśl art. 205 ust. 1 p.w.u.KAS wnosi się za pośrednictwem naczelnika urzędu celno-skarbowego mającego siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej, do właściwego dla kontrolowanego dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli termin do wniesienia odwołania od tych decyzji nie upłynął przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS. Powyższą zasadę stosuje się również odpowiednio do zażaleń (art. 205 ust. 2 p.w.u.KAS). W przypadku decyzji wydanych w pierwszej instancji przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy przysługują do Szefa KAS. Do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące odwołań (art. 205 ust. 3 p.w.u.KAS);

- III)** postępowania podatkowe wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS prowadzone przez:
- 1) naczelnika urzędu celnego jako organ podatkowy pierwszej instancji – prowadzi właściwy według miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika naczelnik urzędu skarbowego na podstawie dotychczasowych przepisów;
 - 2) dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora urzędu kontroli skarbowej lub naczelnika urzędu celnego,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji– prowadzi, zgodnie z art. 208 ust. 1 p.w.u.KAS, dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie dotychczasowych przepisów. Powyższe stosuje się odpowiednio do zażeń (art. 208 ust. 3 p.w.u.KAS);
- IV)** postępowania podatkowe związane z przywozem lub wywozem towarów wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS prowadzone przez:
- 1) naczelnika urzędu celnego jako organ pierwszej instancji – prowadzi właściwy zgodnie z przepisami prawa celnego naczelnik urzędu celno-skarbowego na podstawie dotychczasowych przepisów;
 - 2) dyrektora izby celnej – jako:
 - a) organ odwoławczy od decyzji naczelnika urzędu celnego,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji– prowadzi, zgodnie z art. 208 ust. 2 p.w.u.KAS, dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie dotychczasowych przepisów. Powyższe stosuje się odpowiednio do zażeń (art. 208 ust. 3 p.w.u.KAS);
- V)** postępowania podatkowe i celne wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zgodnie z art. 209 ust. 1 p.w.u.KAS, prowadzi Szef KAS na podstawie dotychczasowych przepisów. Powyższe stosuje się odpowiednio do ponagień rozpatrywanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz w sprawach wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności, uchylecia lub zmiany decyzji wydanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych zaskarżonych do sądu administracyjnego, w których nie zapadło prawomocne orzeczenie przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS (art. 209 ust. 2 p.w.u.KAS);
- VI)** w sprawach wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji, zgodnie z art. 210

ust. 1 p.w.u.KAS, właściwe są organy, które stały się właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie ustawy. Szef KAS jest właściwy w sprawach wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji, a także odnowienia lub wygaśnięcia decyzji, o których mowa odpowiednio w art. 20i § 6 i art. 20l § 1 o.p., wydanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 210 ust. 2 p.w.u.KAS). W sprawach postanowień ww. przepisy stosuje się odpowiednio (art. 210 ust. 3 p.w.u.KAS);

VII) postępowania celne wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS, zgodnie z art. 211 ust. 1 p.w.u.KAS, prowadzone przez:

1) naczelnika urzędu celnego jako organ pierwszej instancji – prowadzi właściwy zgodnie z przepisami prawa celnego naczelnik urzędu celno-skarbowego na podstawie dotychczasowych przepisów;

2) dyrektora izby celnej – jako:

a) organ odwoławczy od decyzji naczelnika urzędu celnego,

b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,

c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji

– prowadzi dyrektor izby administracji skarbowej na podstawie dotychczasowych przepisów;

VIII) w sprawach unieważnienia, zmiany lub cofnięcia decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa celnego, zgodnie z art. 212 p.w.u.KAS, właściwe są organy, które stały się właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS;

IX) kontrole podatkowe prowadzone przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 281 § 3 o.p., tj. których celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS, prowadzone są na podstawie dotychczasowych przepisów przez Szefa KAS (art. 217 ust. 1 p.w.u.KAS);

X) kontrole podatkowe prowadzone przez naczelników urzędów celnych, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy, prowadzone są na podstawie dotychczasowych przepisów przez właściwych miejscowo naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 217 ust. 2 p.w.u.KAS);

XI) kontrole wykonywane przez organy Służby Celnej na podstawie przepisów rozdziału 3 ustawy uchylanej w art. 159 pkt 3 p.w.u.KAS, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS, prowadzone są na podstawie dotychczasowych przepisów przez właściwych miejscowo naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 217 ust. 3 p.w.u.KAS);

- XII)** kontrole wykonywane przez Służbę Celną, o których mowa w art. 48 UKC, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS, prowadzone są na podstawie dotychczasowych przepisów przez właściwych miejscowo naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 217 ust. 4 p.w.u.KAS);
- XIII)** postępowania w sprawach wynikających z przepisów ustawy o podatku akcyzowym wszczęte i niezakończone ostatecznym rozstrzygnięciem przed dniem wejścia w życie ustawy przejmują, zgodnie z art. 221 p.w.u.KAS, organy właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS;
- XIV)** postępowania w sprawach wynikających z przepisów ustawy o grach hazardowych wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS przejmują, zgodnie z art. 222 p.w.u.KAS, organy właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie ustawy.

5. Zgodnie z art. 213 p.w.u.KAS status organu odwoławczego przysługuje dyrektorowi izby administracji skarbowej w odniesieniu do decyzji:

- 1) naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej;
 - 2) dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych wydanych przez te organy w pierwszej instancji
- ale tylko i wyłącznie, jeżeli termin do wniesienia odwołania od tych decyzji nie upłynął przed dniem wejścia w życie Przepisów wprowadzających ustawę o KAS.

Odwołania od decyzji w sprawach podatkowych i celnych wydanych w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych podlegają rozpatrzeniu przez Szefa KAS. Powyższe rozwiązania stosuje się odpowiednio do zażaleń.

6. Ustawodawca przesądził również w art. 159 p.w.u.KAS o utracie mocy obowiązującej następujących ustaw:

- 1) ustawy o kontroli skarbowej;
- 2) ustawy o urzędach i izbach skarbowych;
- 3) ustawy o Służbie Celnej;
- 4) ustawy o administracji podatkowej.

Jak zasadnie podnosi się w piśmiennictwie, wątpliwości może budzić prowadzenie postępowań na podstawie dotychczasowych przepisów, które formalnie na podstawie art. 159 pkt 1 p.w.u.KAS tracą moc obowiązującą. Wydaje się, że ustawodawca powinien poczynić wyraźne zastrzeżenie, że zachowują one moc prawną do czasu zakoń-

czenia postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych, o których mowa w art. 202 p.w.u.KAS⁸.

7. W art. 202 ust. 1 p.w.u.KAS ograniczenia doznaje również nowa, zakreślona terytorium kraju właściwość miejscowa naczelnika urzędu celno-skarbowego z uwagi na obowiązek kontynuowania czynności kontrolnych wyłącznie przez organ mający siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej, na podstawie dotychczasowych przepisów. Powyższe wiąże się z różną liczbą kontroli wszczynanych przez różne organy kontroli skarbowej, co wiązało się z wykorzystaniem dostępnego potencjału kadrowego, złożonością prowadzonych czynności kontrolnych i ponad wojewódzkim działaniem części organów kontroli skarbowej (np. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku uprawniony był do dokonywania kontroli pozostającej w części właściwości miejscowej Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie; por. rozporządzenie Ministra Finansów z 29.11.2010 r. w sprawie określenia terytorialnego zasięgu działania dyrektorów urzędów kontroli skarbowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 257).

3. Podstawowe różnice pomiędzy procedurą kontroli celno-skarbowej a kontrolą podatkową

(...)

4. Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej

(...)

5. Sposób i warunki wykonywania kontroli celno-skarbowej w odniesieniu do ustawowo sprecyzowanych środków trwałych

(...)

6. Zakres kontroli celno-skarbowej oraz sposób i warunki jej wykonywania w przedmiocie należącym do innych organów administracji

(...)

Art. 62. 1. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej następuje z urzędu, na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu.

2. Datą wszczęcia kontroli celno-skarbowej jest dzień doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.

⁸ Por. K. Teszner, *Przepisy przejściowe ustawy o KAS wpływające na tok procedur kontrolnych*, LEX komentarz praktyczny.

3. W przypadku podejrzenia, że nie są przestrzegane przepisy oraz okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne przeprowadzenie kontroli celno-skarbowej, jest ona wszczynana na podstawie okazywanej legitymacji służbowej.

4. W zakresie kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1, kontrolowanemu przysługuje w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej uprawnienie do skorygowania deklaracji w zakresie objętym tą kontrolą. Korekta deklaracji złożona po upływie tego terminu, a przed zakończeniem kontroli celno-skarbowej nie wywołuje skutków prawnych.

5. Kontrole:

- 1) na drogach publicznych lub drogach wewnętrznych, w morskich portach i przystaniach, na morskich wodach wewnętrznych, morzu terytorialnym, strefie przyległej lub wodach śródlądowych oraz w miejscach innych niż określone w art. 59, w przypadku kontroli:
 - a) 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,
 - b) przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia, oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy,
 - c) przestrzegania przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych, a także zgodności tej działalności ze zgłoszeniem, udzieloną koncesją lub zezwoleniem oraz zatwierdzonym regulaminem,
 - d) przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie wydobywania uróbku rudy miedzi, produkcji koncentratu, wydobywania gazu ziemnego lub ropy naftowej, o których mowa w ustawie z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobywania niektórych kopalni (Dz.U. z 2016 r. poz. 1581),
 - e) rodzaju paliwa w zbiorniku środka przewozowego,
 - f) wywozu i przywozu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej towarów podlegających ograniczeniom lub zakazom,
- 2) dokonywane poza punktem stałej lokalizacji sprzedaży (sprzedaż obwoźna i obnośna na targowiskach w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716, 1579 i 1923)),
- 3) w podmiotach obowiązanych do ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących w zakresie prawidłowości realizacji obowiązku ewidencjonowania,
- 4) w podmiotach, w których przeprowadzono urzędowe sprawdzenie, o którym mowa w art. 106,
- 5) w podmiotach innych niż określone w pkt 4, dotyczące zgłoszenia lub informacji przekazanych zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 90 lub art. 91

oraz gdy obowiązek ich przeprowadzenia w określonym czasie wynika z przepisów prawa

– są wykonywane na podstawie okazywanych legitymacji służbowej oraz stałego upoważnienia do wykonywania kontroli.

6. Kontrole, o których mowa w ust. 5 pkt 1 lit. a, b, e i f, wykonuje umundurowany funkcjonariusz, a legitymacja służbowa i stałe upoważnienie są okazywane wówczas na żądanie kontrolowanego.

7. Do kontroli, o których mowa w ust. 5, przepisu ust. 2 nie stosuje się.

8. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej zawiera:

- 1) oznaczenie organu;
- 2) datę i miejsce wystawienia;
- 3) wskazanie kontrolujących przeprowadzających kontrolę celno-skarbową;
- 4) oznaczenie kontrolowanego;
- 5) wskazanie zakresu kontroli celno-skarbowej i przewidywany termin jej zakończenia;
- 6) podpis osoby udzielającej upoważnienia;
- 7) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego.

9. Przepis ust. 8 stosuje się odpowiednio do stałych upoważnień, o których mowa w ust. 5.

10. W uzasadnionych przypadkach naczelnik urzędu celno-skarbowego może dokonać zmiany upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej.

11. W przypadkach innych niż określone w ust. 5 legitymację służbową okazuje się na żądanie kontrolowanego.

12. Na żądanie osoby, która dysponuje towarem, środkiem przewozowym lub dokumentami podlegającymi sprawdzeniu, w toku kontroli celno-skarbowej okazuje się upoważnienie do przeprowadzenia kontroli oraz legitymację służbową.

13. Czynności kontrolne wykonywane na przejściach granicznych, w oddziałach celnych urzędów celno-skarbowych lub w innych miejscach wyznaczonych lub uznanych przez właściwy organ KAS wykonuje umundurowany funkcjonariusz wyposażony w znaki identyfikacji osobistej.

14. W czynnościach kontrolnych mogą uczestniczyć osoby uprawnione na podstawie bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej albo ratyfikowanych umów międzynarodowych, w tym przedstawiciele instytucji Unii Europejskiej, osoby uprawnione na podstawie porozumień zawartych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie przebywania upoważnionych przedstawicieli tej władzy w siedzibach naczelników urzędów celno-skarbowych oraz ich obecności w toku kontroli celno-skarbowej.

15. Przepisu ust. 3 nie stosuje się do kontroli, o której mowa w art. 54 ust. 2 pkt 9.

16. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory upoważnień do wykonywania kontroli, o której mowa w ust. 1 i 5, uwzględniając elementy upoważnienia określone w ust. 8, a także miejsca wykonywania czynności kontrolnych i ich charakter.

1. Uwagi wprowadzające

1. W komentowanym przepisie zawarto szczegółowe regulacje dotyczące wszczęcia kontroli celno-skarbowej w trybie zwykłym i uproszczonym, podjęcia tej kontroli oraz upoważnienia do przeprowadzenia samej procedury kontrolnej.

Od prawidłowości wszczęcia kontroli celno-skarbowej zależy przede wszystkim umocowanie do przeprowadzenia czynności kontrolnych w ramach określonych upoważnieniem do wszczęcia procedury kontrolnej, czas przeprowadzenia kontroli, skład osobowy zespołu kontrolnego oraz szereg innych informacji sprecyzowanych w tym dokumencie urzędowym, jak np. pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego. Należy podkreślić, że ustawodawca zrezygnował w ustawie o KAS z instytucji zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Co prawda w art. 94 ustawy o KAS ustawodawca odnosi się w zakresie nieuregulowanym w ustawie do kontroli celno-skarbowej do stosowania przepisów Ordynacji podatkowej, ale z pominięciem wprost wskazanych w tym przepisie art. 282b i 282c o.p., które regulują zasady zawiadomienia o wszczęciu kontroli podatkowej. Warto dodać, że nie znajdują zastosowania do tej procedury kontrolnej również przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, bowiem zgodnie z art. 93 ustawy o KAS do kontroli celno-skarbowej nie stosuje się przepisów rozdziału 5 u.s.d.g., co z kolei powoduje, że w komentowanej procedurze nie będą mogły mieć zastosowania, w przypadku jej wszczęcia wobec przedsiębiorców, różnego rodzaju uprawnienia przewidziane dla kontrolowanych, jak chociażby sprzeciw czy ww. zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli. Tożsamy zapis znalazł się w art. 77 ust. 1a pkt 2 u.s.d.g., zgodnie z którym przepisów rozdziału 5 u.s.d.g. nie stosuje się do kontroli celno-skarbowej prowadzonej w trybie odpowiednio określonym w dziale V rozdziale 1 ustawy o KAS.

2. Tworząc ustawę o KAS, projektodawca wielokrotnie podkreślał, że unormowana w tej ustawie tzw. kontrola twarda będzie uderzać w przestępczość celno-skarbową na wielką skalę. Tak więc uprzednie informowanie i zawiadomianie o wszczęciu takiej procedury z pewnością nie służyłoby ujawnianiu różnego rodzaju przestępczych procederów, związanych chociażby z próbami wyłudzenia podatku VAT, zawiadomianie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej czy też postępowania kontrolnego wydłużyłoby bowiem czas na podjęcie stosownych czynności, które nie mogły być przeprowadzone z tzw. elementem zaskoczenia. Tym bardziej zatem nabiera znaczenia dokument, jakim jest upoważnienie do wszczęcia kontroli celno-skarbowej, którego prawidłowe doręczenie rodzi szereg praw i obowiązków zarówno po stronie kontrolujących, jak i kontrolowanych.

2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej

(...)

3. Wzór upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej

(...)

4. Stałe upoważnienie do wykonywania kontroli celno-skarbowej

(...)

5. Prawo do korekty deklaracji w kontekście wszczęcia kontroli celno-skarbowej

(...)

6. Wszczęcie kontroli celno-skarbowej w trybie uproszczonym

(...)

Art. 67. 1. Naczelnik urzędu celno-skarbowego może zarządzić na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej konwój towarów w przypadku, gdy:

- 1) niemożliwe jest nałożenie zamknięć urzędowych, a zachowanie tożsamości towaru jest niezbędne do przestrzegania warunków procedury celnej, procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego lub istnieje uzasadnione podejrzenie, że towar może zostać usunięty spod dozoru celnego, o którym mowa w przepisach celnych Unii Europejskiej;
- 2) istnieje uzasadnione podejrzenie, że towary nie zostaną dostarczone do urzędu celno-skarbowego albo miejsca uznanego lub wyznaczonego przez organ KAS;
- 3) istnieje uzasadnione podejrzenie, że towary nie zostaną dostarczone do miejsca wskazanego w dokumencie towarzyszącym przesyłce;
- 4) kwota należności publicznoprawnych mogących powstać w związku z przewozem towarów podlegających kontroli jest wyższa niż kwota zabezpieczenia;
- 5) przewożone są towary, których przewóz jest związany ze zwiększonym ryzykiem.

2. Naczelnik urzędu celno-skarbowego może zobowiązać przewoźnika, aby konwój lub określone czynności w ramach konwoju wykonywały wyspecjalizowane jednostki działające w zakresie ochrony osób lub mienia.

2a. Decyzję o zarządzeniu konwoju doręcza się kierującemu pojazdem. Decyzja jest natychmiast wykonalna.

3. Koszty konwoju ponoszą solidarnie:

- 1) przewoźnik będący osobą fizyczną, osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, prowadzącą działalność gospodarczą, realizującą usługę przewozu towaru;
- 2) nadawca towarów będący osobą fizyczną, osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, prowadzącą działalność gospodarczą, dokonującą wysyłki towaru będącego przedmiotem przewozu.

1. Uwagi ogólne

1. Konwój jako narzędzie sprawowania dozoru nad przewożonym towarem wywodzi się z przepisów prawa celnego. Możliwość jego zarządzania ograniczona była pierwotnie tylko do towarów znajdujących się pod dozorem celnym. Przed datą akcesji Polski do Unii Europejskiej konwój był stosunkowo często stosowany wobec towarów przewożonych w procedurze tranzytu przez ówczesny polski obszar celny, np. z Czech do Rosji. Zaletą konwoju była bowiem jego skuteczność. Graniczny organ celny, zarządzając konwój zwłaszcza w wypadku tranzytu tzw. towarów wrażliwych (np. wyroby alkoholowe, sprzęt AGD), zyskiwał niemal całkowitą gwarancję, że pojazd wraz towarem faktycznie opuści terytorium kraju.

Po 1.05.2004 r. znaczenie konwoju jako skutecznego narzędzia dozoru celnego zmalało⁹. Uprawnienie do zarządzania konwoju oczywiście pozostało w ustawodawstwie, ale wyłącznie na gruncie krajowego prawa celnego. Zarządzenie konwoju stało się przez to narzędziem nie do końca efektywnym czy wręcz niemożliwym do zastosowania, jeśli np. do odprawy celnej doszło w innym kraju unijnym, a towar tranzytem, przekraczając wewnętrzną granicę unijną, przejeżdżał przez terytorium Polski, np. na Białoruś. Oczywiście w takich sytuacjach ryzyko wobec towarów tzw. wrażliwych, czyli najbardziej narażonych na usunięcie spod dozoru celnego, niwelowane jest przez elektroniczny system odpraw celnych, w którym możliwe jest monitorowanie wszystkich nadanych przesyłek, a urząd celny przeznaczenia posiada wiedzę o mającym dotrzeć do niego towarze.

2. Istotną zmianę odnośnie do możliwości zarządzania konwoju wprowadziła ustawa o Służbie Celnej z 27.08.2009 r., która weszła w życie z dniem 31.10.2009 r. Od tego momentu konwój mógł zostać zarządzony także wobec innych towarów niż towary podlegające reżimowi prawa celnego. W art. 6y nowej wówczas ustawy zapisanych zostało pięć samodzielnych przesłanek uzasadniających zarządzanie konwoju¹⁰. Praktycznie w niezmiennym kształcie rozstrzygają one o możliwości zarządzania konwoju także w ustawie o KAS.

2. Uprawnienie do zarządzania konwoju – przypadki

3. Naczelnik urzędu celno-skarbowego może zarządzić na terytorium Polski konwój towarów w przypadku, gdy:

- 1) **niemożliwe jest nałożenie zamknięć urzędowych, a zachowanie tożsamości towaru jest niezbędne do przestrzegania warunków procedury celnej, procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego lub istnieje uzasadnione podejrzenie, że towar może zostać usunięty spod dozoru celnego, o którym mowa w przepisach celnych Unii Europejskiej;** punkt ten obejmuje w istocie dwie różne prze-

⁹ Por. A. Ossowski, *Ustawa o Służbie Celnej. Komentarz*, LEX 2006, komentarz do art. 6y.

¹⁰ Ustawa z 24.07.1999 r. o Służbie Celnej (Dz.U. z 2004 r. poz. 1641 ze zm.).

słanki połączone spójnikiem „lub”. Pierwsza to niemożność nałożenia zamknięć urzędowych i tym samym brak możliwości zapewnienia tożsamości towaru, co jest niezbędne do przestrzegania warunków procedury celnej lub procedury zawieszenia poboru akcyzy. Druga to uzasadnione prawdopodobieństwo usunięcia towaru spod dozoru celnego, o którym mowa w przepisach celnych Unii Europejskiej. Ustawodawca, wskazując, że chodzi o dozór celny, o którym mowa w przepisach unijnych, zasugerował – zapewne w sposób niezamierzony – że określenie „procedura celna” łączyć należy z krajowym prawem celnym, zaś „dozór celny” z unijnym. W rzeczywistości oba pojęcia definiuje unijne prawo celne, w stosunku do którego krajowe prawo celne ma charakter subsydiarny. Z kolei procedura zawieszenia poboru akcyzy określona jest szczegółowo ustawie o podatku akcyzowym, choć jej źródłem jest unijna dyrektywa.

W wypadku towaru celnego konwój znajduje zastosowanie, co do zasady, tylko wobec towaru objętego procedurą tranzytu zewnętrznego, w której towar nieunijny jest przemieszczany z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym Unii. Natomiast nieefektywne wydaje się zarządzenie konwoju w wypadku tranzytu wewnętrznego, czyli przemieszczenia towaru unijnego z jednego do drugiego miejsca znajdującego się na obszarze celnym Unii, przez kraj lub obszar nie należący do tego obszaru celnego. Pojawi się bowiem trudność co do kontynuacji konwoju poza obszarem celnym Unii. W innych procedurach celnych konwój w ogóle nie znajdzie zastosowania.

Procedura zawieszenia poboru akcyzy zdefiniowana została art. 2 ust. 1 pkt 12 u.p.a. Jej istotą jest możliwość przesunięcia obowiązku zapłaty akcyzy do momentu wydania wyrobów akcyzowych do konsumpcji, tj. wyprowadzenia wyrobów akcyzowych poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy. Procedura ta dotyczy wyrobów znajdujących się np. w składzie podatkowym, jak również wyrobów przemieszczanych np. między dwoma składami podatkowymi. Co oczywiste, konwój dotyczyć będzie wyrobów akcyzowych, które są przemieszczane z jednego miejsca do drugiego.

Jeśli więc nie można nałożyć na przemieszczane towary zamknięć urzędowych, a zachowanie tożsamości towaru jest konieczne do prawidłowego przebiegu procedury celnej (w praktyce chodzi o procedurę tranzytu zewnętrznego) lub procedury zawieszenia poboru akcyzy, naczelnik urzędu celno-skarbowego może zarządzić konwój.

W tym samym punkcie wskazana została przesłanka uzasadnionego prawdopodobieństwa usunięcia towaru spod dozoru celnego, o którym mowa w przepisach celnych Unii Europejskiej. Unormowanie to dotyczy oczywiście towarów celnych. Unijne przepisy definiują pojęcie dozoru celnego jako ogół działań prowadzone przez organy celne w celu zapewnienia przestrzegania przepisów prawa celnego i, w stosownych przypadkach, innych przepisów mających zastosowanie do towarów podlegających tym działaniom (art. 5 pkt 27 UKC). Wskazane w definicji inne stosowne przypadki dotyczyć mogą np. konieczności przestrzegania regulacji dotyczących przewozu żywych zwierząt. Unijny ustawodawca nie zdefiniował nato-

miast pojęcia usunięcia spod dozoru celnego. Doprecyzowane ono zostało w orzecznictwie TS. Jak się okazuje, pojmować je należy bardzo szeroko. Będzie nim każde działanie lub zaniechanie, którego skutkiem jest choćby tylko czasowe uniemożliwienie lub utrudnienie organom celnym możliwości dostępu lub przeprowadzenia kontroli towarów objętych dozorem celnym¹¹. Zatem każde uzasadnione podejrzenie wystąpienia czasowego choćby utrudnienia dostępu do towaru czy sprawowania kontroli uzasadniać będzie zarządzenie konwoju;

- 2) **istnieje uzasadnione podejrzenie, że towary nie zostaną dostarczone do urzędu celno-skarbowego albo miejsca uznanego lub wyznaczonego przez organ KAS.** Przesłanka ta dotyczy zarówno towarów celnych, jak i wyrobów akcyzowych, te ostatnie bowiem mogą być np. dostarczane w celu dokonania eksportu ze składu podatkowego do urzędu celno-skarbowego w procedurze zawieszenia poboru akcyzy. Miejsca uznane lub wyznaczone to pojęcia prawa celnego¹². Ich uznanie lub wyznaczenie stanowi dla podmiotów ułatwienie w obrocie towarowym z krajami trzecimi. Polega ono na tym, że czynności odprawy celnej dokonywane są na terenie firmy w miejscu zaakceptowanym przez organ celny. Dzięki temu podmiot nie musi dostarczać towaru do siedziby urzędu celno-skarbowego. Oczywiście organ celny w każdej chwili może dokonać kontroli towaru. „Uzasadnione podejrzenie”, jako kryterium nieostre, powinno zostać skonkretyzowane na gruncie danej sprawy;
- 3) **istnieje uzasadnione podejrzenie, że towary nie zostaną dostarczone do miejsca wskazanego w dokumencie towarzyszącym przesyłce.** Ogólne określenie dokumentu jako towarzyszącego przesyłce wskazuje, że ocenie w tym wypadku podlegać będzie zarówno faktura towarzysząca towarowi, jak i w szczególności list przewozowy CMR stosowany w przewozach drogowych, dokumentujący zawarcie umowy przewozu¹³. **Weryfikacja m.in. tych dokumentów może przesądzić w okolicznościach konkretnej sprawy o zarządzeniu konwoju;**
- 4) **kwota należności publicznoprawnych mogących powstać w związku z przewozem towarów podlegających kontroli jest wyższa niż kwota zabezpieczenia.** Możliwość zarządzenia konwoju w tym przypadku dotyczy zarówno towarów celnych podlegających przepisom prawa celnego, jak i wyrobów podlegających wyłącznie przepisom akcyzowym. Zabezpieczenie służyć ma pokryciu ciężących na towarze należności celnych i podatkowych lub tylko podatkowych. W pierwszym przypadku kwestie złożenia zabezpieczenia tranzytu towarów regulują przepisy prawa celnego, przede wszystkim Konwencja o wspólnej procedurze tranzytowej,

¹¹ Wyroki TS: z 12.02.2004 r., C-337/01, Hamann International GmbH Spedition + Logistik v. Hauptzollamt Hamburg-Stadt, CURIA; z 11.07.2002 r., C-371/99, Liberexim BV v. Staatssecretaris van Financiën, CURIA; z 1.02.2001 r., C-66/99, D. Wandel GmbH v. Hauptzollamt Bremen, CURIA, za: *Wspólnotowy kodeks celny*, red. W. Morawski, Kraków–Warszawa 2007, s. 863–864.

¹² Zasady funkcjonowania miejsc uznanych i wyznaczonych normuje art. 139 ust. 1 UKC oraz art. 115 rozporządzenia 2015/2446.

¹³ Zob. Konwencja o umowie międzynarodowego przewozu drogowego towarów (CMR) i Protokół podpisania, sporządzone w Genewie 19.05.1956 r. (Dz.U. z 1962 r. poz. 238 ze zm.).

tw. konwencja WPT¹⁴, ale też Konwencja TIR¹⁵. W odniesieniu do wyrobów akcyzowych czyni to ustawa o podatku akcyzowym. W praktyce zdarzyć się może, że ciężące na towarze należności celne i podatkowe lub wyłącznie podatkowe przewyższają kwotę złożonego zabezpieczenia. Uprawnia to organ do zarządzenia konwoju;

5) przewożone są towary, których przewóz jest związany ze zwiększonym ryzykiem.

W tym wypadku ryzyko może dotyczyć towarów podlegających rygorom prawa celnego, ale też towarów innych towarów celne. Niebezpieczeństwo nieuiszczenia należności celnych lub podatkowych, choć najbardziej istotne przy ocenie zasadności zarządzenia konwoju, nie powinno być kryterium jedynym. Prawdopodobieństwo powstania nieprawidłowości związanych z przewozem dotyczyć może np. towarów niebezpiecznych w rozumieniu konwencji ADR¹⁶. Wówczas o zarządzeniu konwoju rozstrzygnie przesłanka nefiskalna.

4. Zdaniem autora wymienione okoliczności uzasadniające zarządzenie konwoju odnoszą się do ryzyka usunięcia towaru spod dozoru celnego lub spod procedury zawieszenia poboru akcyzy, co z kolei skutkuje powstaniem długu celnego i należności podatkowych, względnie tylko tych ostatnich. Uznać więc można, że ustawodawca, wymieniając okoliczności, w których dopuszczalne jest zarządzenie konwoju, przede wszystkim egzemplifikuje ryzyka usunięcia towaru spod dozoru celnego lub spod procedury zawieszenia poboru akcyzy. Takie działanie ustawodawcy należy wiązać m.in. z brakiem legalnej definicji usunięcia towaru spod dozoru celnego. Niemniej w miarę precyzyjne określenie okoliczności uzasadniających zarządzenie konwoju ułatwia organom rozstrzygnięcie w konkretnej sprawie.

5. Odrębne przepisy prawa mogą ograniczać uprawnienia organu do zarządzenia konwoju. Zgodnie z art. 23 Konwencji TIR organy celne (należy to nich także naczelnik urzędu celno-skarbowego) nie mogą zarządzić konwojowania na koszt przewoźnika towarów przewożonych w oparciu o przepisy Konwencji z wyjątkiem przypadków szczególnych. Zdaniem autora stwierdzenie przez organ, że wysokość zabezpieczenia gwarantowanego przez wydawcę jest niższa niż kwota mogących powstać należności, może stanowić przesłankę do zarządzenia konwoju. Należy jednak dokonać indywidualnej oceny ryzyka usunięcia towaru spod dozoru celnego. Kwota potencjalnych

¹⁴ Konwencja o wspólnej procedurze tranzytowej sporządzona w Interlaken dnia 20.05.1987 r. (Dz.U. z 1998 r. poz. 290) oraz oświadczenie rządowe z 6.03.1998 r. w sprawie przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Konwencji o wspólnej procedurze tranzytowej, sporządzonej w Interlaken dnia 20.05.1987 r. (Dz.U. poz. 291).

¹⁵ Konwencja celna dotycząca międzynarodowego przewozu towarów z zastosowaniem karnetów TIR (Konwencja TIR) sporządzona w Genewie dnia 14.11.1975 r. (Dz.U. z 1984 r. poz. 76 ze zm.).

¹⁶ Umowa europejska dotycząca międzynarodowego przewozu drogowego towarów niebezpiecznych (ADR), sporządzona w Genewie dnia 30.09.1957 r. (Dz.U. z 1975 r. poz. 189 ze zm.) oraz obowiązujące obecnie oświadczenie rządowe z 28.02.2017 r. w sprawie wejścia w życie zmian do załączników A i B do Umowy europejskiej dotyczącej międzynarodowego przewozu drogowego towarów niebezpiecznych (ADR), sporządzonej w Genewie dnia 30.09.1957 r. (Dz.U. poz. 1119).

należności może okazać się bowiem tylko nieznacznie wyższa niż wysokość złożonego zabezpieczenia, a inne okoliczności sprawy nie będą wskazywać na ryzyko powstania szkody. Wówczas należałoby odstąpić od zarządzenia konwoju. Zgodnie z art. 163 rozporządzenia 2015/2447 stowarzyszenie poręczające mające siedzibę na terenie Unii może stać się odpowiedzialne za zapłatę zabezpieczonej kwoty, odnoszącej się do towarów, których dotyczy operacja TIR, do maksymalnej wysokości 100 tys. EUR lub równowartości tej kwoty w walucie krajowej za każdy karnet TIR.

3. Adresat decyzji o zarządzeniu konwoju

6. W ocenie autora adresatem decyzji o zarządzeniu konwoju powinni być przewoźnik bezpośrednio dokonujący przewozu towaru oraz jego nadawca. Te osoby ponoszą bowiem solidarnie koszty konwoju. Powinny więc one również posiadać wiedzę i być adresatem decyzji o zarządzeniu konwoju. Wystąpi zatem sytuacja wielości stron w postępowaniu. Okazać się też może, że towary nadało nawet kilku nadawców, wówczas wszyscy oni – obok przewoźnika – powinni być adresatami decyzji.

Zgodnie ze znowelizowanym z dniem 18.04.2017 r. art. 67 decyzję o zarządzeniu konwoju doręcza się kierującemu¹⁷. Z punktu widzenia organu zarządzającego konwój rozwiązanie to usuwa istniejące dotychczas wątpliwości co do osoby, której należy doręczyć decyzję o zarządzeniu konwoju. Pojawia się jednak kolejna kwestia. Zdaniem autora art. 67 stał się przepisem szczególnym, ustanawiając fikcję prawną uznania, że w sprawie zarządzenia konwoju kierujący pojazdem jest pełnomocnikiem do doręczeń przewoźnika, i to bez względu na charakter więzi prawnej łączącej tego ostatniego z kierującym pojazdem (chyba że akurat kierowca, będąc przedsiębiorcą, występuje w roli przewoźnika). Pojawia się też pytanie o możliwość uznania kierującego za faktycznego pełnomocnika do doręczeń nadawcy towaru, z którym zazwyczaj nie jest on związany żadnym węzłem prawnym. Wydaje się więc, że nadawcy towaru decyzję o zarządzeniu konwoju organ powinien doręczyć odrębnie.

Aktualna konstrukcja przepisów ustawy o KAS zmusza również do postawienia pytania o podstawę prawną oraz tryb odwoławczy w wypadku wydania decyzji o zarządzeniu konwoju. Zgodnie z art. 94, którego treść nie uległa zmianie pomimo nowelizacji art. 67, do kontroli celno-skarbowej odpowiednio stosuje się wybrane przepisy Ordynacji podatkowej. Nie ma jednak wśród nich przepisów rozdziału 13 („Decyzje”) i 15 („Odwołania”) działu IV Ordynacji podatkowej. Czy zatem do decyzji o zarządzeniu konwoju należałoby stosować przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego? Regulacje tej ustawy należy bowiem stosować do sformalizowanego aktu organu administracji publicznej, jakim jest decyzja. Czy też zastosowanie powinny jednak znaleźć przepisy rozdziałów 13 i 15 działu IV Ordynacji podatkowej (a także rozdziału 7 „Przywrócenie terminu”) pomimo ich nieprzywołania w art. 94 ustawy o KAS?

¹⁷ Artykuł 67 ustawy o KAS znowelizowany na podstawie art. 36 pkt 2 ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz.U. poz. 708).

W pierwszym przypadku doszłoby do wyjątkowej sytuacji stosowania przepisów procesowych z dwóch różnych ustaw w zależności od stosowania konkretnego przepisu ustawy o KAS, a nawet w zależności od etapu postępowania (np. do trybu odwoławczego zastosowanie znalazłyby bowiem przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, ale już do doręczeń przepisy Ordynacji podatkowej). W drugim przypadku, czyli przy stosowaniu wyłącznie przepisów Ordynacji, zastosowanie znalazłyby przepisy, które na podstawie art. 94 ustawy o KAS zostały wyłączone ze stosowania w kontroli celno-skarbowej (chodzi o przepisy rozdziałów 7, 13 i 15 działu IV Ordynacji podatkowej).

W ocenie autora ukazane wątpliwości mogą zostać przezwyciężone przez zastosowanie rozumowania *per analogiam iuris*. Mianowicie w sprawach wynikających z ustaw niebędących ustawami podatkowymi, w których naczelnik urzędu celno-skarbowego wydaje decyzję jako organ pierwszej instancji, stosowane są przepisy albo Kodeksu postępowania administracyjnego (np. ustawa z 6.09.2001 r. o transporcie drogowym, Dz.U. z 2016 r. poz. 1907 ze zm.), albo Ordynacji podatkowej (np. ustawa z 27.10.1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym, Dz.U. z 2017 r. poz. 1057 ze zm.). W trybach właściwych dla jednej albo drugiej ustawy służy od tych decyzji odwołanie. Podobną konstrukcją co do trybu wydawania samej decyzji oraz stosowanego trybu odwoławczego należałoby zatem przyjąć na gruncie ustawy o KAS, uznając przy tym, że jeśli wolą ustawodawcy było stosowanie do kontroli celno-skarbowej wybranych przepisów Ordynacji podatkowej, to do decyzji o zarządzeniu konwoju, będącego jednym z elementów tej kontroli, również zastosowanie znajdą regulacje tej samej ustawy. Rozumowanie to zdaje się wzmocniać przywołanie wzorca konstytucyjnego. Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. Z przepisu tego można też wywieść obowiązek ustawowego określenia w sposób jednoznaczny trybu, w jakim należy złożyć środek zaskarżenia. Tymczasem ustawa o KAS ani nie reguluje samodzielnie trybu odwoławczego, ani nie wskazuje na brak takiego trybu. Określa jedynie, które z przepisów Ordynacji podatkowej znajdują zastosowanie do kontroli celno-skarbowej. Uznanie, że do odwołań będą jednak stosowane przepisy Ordynacji, usunęłoby wymienione problemy. Warto przy tym zauważyć, że w wypadku wydania przez organ postanowienia w sprawie kosztów konwoju stosowane będą przepisy rozdziałów 14 i („Postanowienia”) i 16 („Zażalenia”) działu IV o.p. Ustawodawca nie jest więc konsekwentny, wskazując w tym samym art. 94 ustawy o KAS, że od odwołań od decyzji o zarządzeniu konwoju przepisy Ordynacji o odwołaniu nie mają zastosowania, ale przepisy o żażaleniu na postanowienie w sprawie kosztów konwoju już tak.

7. Uznanie, że do decyzji w sprawie zarządzenia konwoju oraz do odwołań od tych decyzji mają odpowiednie zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, rodzi jednak problem z ustaleniem organu odwoławczego w wypadku wielości stron w postępowaniu (przewoźnik i nadawca lub nadawcy), jeśli mają one siedziby we właściwości róż-

nych dyrektorów izb administracji celno-skarbowej. Zgodnie bowiem z art. 221a § 2 o.p. w wypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS – a niewątpliwie decyzja o zarządzaniu konwoju jest decyzją inną niż decyzja z art. 83 ust. 4 i 5 – odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego (odpowiednie stosowanie tego przepisu powoduje przy tym, że organem odwoławczym powinien być organ właściwy dla przewoźnika i nadawcy w dniu wydania decyzji o zarządzaniu konwoju). Z brzmienia art. 221 § 2a o.p. wynikałoby więc, że w takim przypadku różne powinny być organy odwoławcze w zależności od miejsca siedziby stron postępowania. Taka sytuacja nie powinna oczywiście znaleźć akceptacji, jako rodząca kolejne problemy procesowe. Zdaniem autora zastosowanie powinien znaleźć wówczas § 3 w art. 221a o.p., zgodnie z którym jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z § 2, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję. Przyjęcie takiej wykładni oparte jest na wyraźnie wskazanej przesłance niemożności ustalenia organu odwoławczego na podstawie § 2, przy czym niemożność ta obejmowałaby nie tylko sytuacje związane z okolicznościami faktycznymi, np. brakiem siedziby nadawcy czy przewoźnika na terytorium Polski (np. w wypadku nadawców i przewoźników zagranicznych), ale także sytuacje związane z okolicznościami prawnymi, w tym wypadku związanymi z koniecznością ustalenia organu odwoławczego w stosunku do stron postępowania, mających siedzibę lub miejsce zamieszkania we właściwości różnych dyrektorów izb administracji skarbowej.

8. Opisanych problemów nie stwarzałoby uznanie, że do decyzji o zarządzaniu konwoju i do odwołań od tych decyzji zastosowanie mają przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. Zgodnie bowiem z art. 127 § 2 k.p.a. właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ administracji publicznej wyższego stopnia, chyba że ustawa przewiduje inny organ odwoławczy (warunek ten nie ma zastosowania w wypadku wydania decyzji o zarządzaniu konwoju). Organem wyższego stopnia dla naczelnika urzędu celno-skarbowego jest bowiem dyrektor izby administracji skarbowej obejmujący terytorialnym zasięgiem działania obszar działalności konkretnego naczelnika urzędu celno-skarbowego¹⁸. Ujawnią się jednak wówczas wątpliwości wskazane w pkt 6. Problem rozwiązać powinna interwencja ustawodawcy.

9. Choć decyzja o zarządzaniu konwoju jest natychmiast wykonalna (§ 2a), złożenie odwołania do właściwego dyrektora izby administracji skarbowej może mieć znaczenie w wypadku dochodzenia roszczeń, gdyby okazało się, że decyzja o zarządzaniu kon-

¹⁸ Zob. m.in. rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 27.02.2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz.U. poz. 393).

woju została wydana z naruszeniem prawa, a podmiot przewożący lub osoba wysyłająca poniosła straty na skutek zarządzonego konwoju.

4. Podmiot uprawniony do realizowania konwoju

10. Zgodnie z § 2 komentowanego przepisu naczelnik urzędu celno-skarbowego może sam realizować konwój lub zobowiązać przewoźnika, aby konwój lub określone czynności w ramach konwoju wykonywały wyspecjalizowane jednostki działające w zakresie ochrony osób lub mienia. Zdaniem autora chodzi o podmioty prowadzące koncesjonowaną działalność gospodarczą w zakresie usług ochrony osób i mienia, o której mowa w ustawie z 22.08.1997 r. o ochronie osób i mienia (Dz.U. z 2016 r. poz. 1432 ze zm.), regulującej zasady prowadzenia tego rodzaju działalności gospodarczej.

W przeciwieństwie do regulacji art. 43 ustawy SC nie ulega już wątpliwości, że wyspecjalizowane jednostki działające w zakresie ochrony osób lub mienia mogą wykonywać nie tylko określone czynności w ramach konwoju, ale realizować cały konwój. Udział funkcjonariusza Służby Celno-Skarbowej w konwoju nie jest więc obligatoryjny. Jeśli jednak funkcjonariusz weźmie udział w konwoju, wówczas, jak się wydaje, wykorzystany powinien być do tego pojazd służbowy. W przeciwnym razie pojawiają się problemy związane z przejazdem funkcjonariusza. Ani przewoźnik, ani wyspecjalizowany podmiot w zakresie ochrony osób lub mienia nie jest bowiem obowiązany do organizacji przewozu funkcjonariusza lub funkcjonariuszy.

5. Koszty konwoju

11. W sprawie kosztów konwoju, który okazuje się instytucją stosunkowo kosztowną, możliwe jest wydanie postanowienia na podstawie art. 267 § 1 pkt 4 o.p., w sytuacji gdy poniósł je organ¹⁹. Jest to postanowienie zaskarżalne. Zażalenie będzie służyć do właściwego dyrektora izby administracji skarbowej. Koszty konwoju solidarnie ponoszą przewoźnik oraz nadawca (nadawcy) towarów. Zatem do tych osób, które staną się stronami postępowania, powinno być kierowane postanowienie w sprawie kosztów.

Do postanowienia w sprawie kosztów konwoju zastosowanie powinny znaleźć, zgodnie z art. 94 ustawy o KAS, przepisy rozdziałów 14 („Postanowienia”) i 16 („Zażalenia”) działu IV Ordynacji podatkowej. Jak już wskazano powyżej, w przeciwieństwie do unormowań dotyczących decyzji w wypadku postanowień ustawodawca okazał się bardziej konsekwentny, nakazując odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej. Jednak nie jest to rozwiązane kompletne i konsekwentne. Zgodnie bowiem z art. 239 o.p. w sprawach nieuregulowanych w rozdziale 16 działu IV do zażeń mają odpowiednie zastosowanie przepisy dotyczące odwołań. Te z kolei znajdują się w rozdziale 15. Jednak stosowanie przepisów tego rozdziału w kontroli celno-skarbowej zostało wyłączone.

¹⁹ Por. A. Ossowski, *Ustawa o Służbie Celnej...*, komentarz do art. 6y.

6. Zakończenie konwoju

12. W przeciwieństwie do regulacji sprzed 1.03.2017 r. obecne przepisy nie określają trybu, w jakim następuje zakończenie konwoju. W dotychczasowym stanie prawnym organ celny zarządzający konwoj prowadził rejestr zarządzania konwoju, którego wzór stanowił załącznik nr 13 do zarządzenia Nr 23 Ministra Finansów z 5.06.2012 r. w sprawie prowadzenia przez organy Służby Celnej ewidencji towarów, którym nadano przeznaczenie celne oraz wzorów rejestrów, innych dokumentów ewidencyjnych oraz wzorów formularzy używanych w toku sprawowania kontroli (Dz.Urz. MF z 2016 r. poz. 20). Zarządzenie to wydane było na podstawie art. 43 ust. 3 pkt 2 ustawy o SC. W rejestrze odnotowywane były m.in. data i godzina wyjazdu, imię i nazwisko funkcjonariusza odpowiedzialnego za konwoj, nazwa firmy konwojującej, data i godzina dostarczenia do urzędu odbiorczego oraz data i godzina powrotu.

Przepisy ustawy o KAS nie przewidują prowadzenia takiego rejestru, a jedynym dowodem z zarządzanego konwoju wydaje się być protokół, o którym mowa w art. 81, sporządzany z czynności mających istotne znaczenie dla sprawy. Wprawdzie w przepisie tym protokół z konwoju nie został wymieniony wprost, jednak katalog czynności tam wymienionych, z których sporządza się protokół, ma jedynie charakter przykładowy, zaś konwoj jest niewątpliwie istotną czynnością kontrolną. Zastrzec przy tym trzeba, że w praktyce protokół sporządzony zostanie wówczas, gdy w konwoju uczestniczyć będzie funkcjonariusz. Praktycznym rozwiązaniem ujawnionych problemów będzie sprawne przekazywanie informacji pomiędzy naczelnikiem urzędu celno-skarbowego, który zarządził konwoj, a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego, na którego obszarze właściwości miejscowej nastąpi jego zakończenie. Możliwe wydaje się przy tym sporządzenie protokołu przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, na którego obszarze właściwości miejscowej doszło do zakończenia konwoju, jednak będzie to w praktyce protokół z samego zakończenia konwoju.

(...)

Rozdział 5

Szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej

Art. 113. 1. W celu wykonywania zadań, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 2, 13–16a i art. 14 ust. 1 pkt 7, oraz ścigania przestępstw na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych właściwe organy KAS, na potrzeby realizacji czynności określonych w niniejszym przepisie, w art. 114–117, art. 118 ust. 1–17, art. 119 ust. 1–10, art. 120 ust. 1–6, art. 122–126, art. 127 ust. 1–5, art. 128 ust. 1, art. 131 ust. 1, 2 i 5, z zachowaniem ograniczeń wynikających z art. 114–126 i art. 127 ust. 1–5, mogą uzyskiwać, gromadzić, przetwarzać i wykorzystywać:

- 1) informacje zawierające dane osobowe,
 - 2) dane, o których mowa w art. 114 ust. 1 oraz w art. 115 ust. 1,
 - 3) informacje o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych – podmiotów podlegających kontroli oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa albo przestępstwa skarbowego lub posiadania mienia zagrożonego przypadkiem.
2. Czynności, o których mowa w ust. 1, mogą być prowadzone w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawnny.
3. Czynności, o których mowa w ust. 1, przeprowadzają wyłącznie funkcjonariusze pełniący służbę w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych:
- 1) urzędu obsługującego ministra,
 - 2) urzędu celno-skarbowego
- zwani dalej „funkcjonariuszami wykonującymi czynności operacyjno-rozpoznawcze”.

1. Uwagi ogólne

1. W rozdziale 5 ustawy ustawodawca scharakteryzował szczególne uprawnienia zastrzeżone dla organów KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej o charakterze wywiadowczo-policyjnym, które przewidziane zostały w celu skutecznego wykonywania określonych zadań KAS²⁰.

2. Swoją genezę przepisy rozdziału 5 ustawy o KAS mają przede wszystkim w ustawie o kontroli skarbowej, a także w ustawie o SC. Można je podzielić na dwie kategorie dotyczące następujących form realizacji zadań organizacji KAS:

- 1) wywiadu celno-skarbowego – art. 113–132;
- 2) grup realizacyjnych – art. 133–143.

Zdecydowana większość przepisów rozdziału 5 została wprost przeniesiona z ustawy o kontroli skarbowej z niewielkimi modyfikacjami, przede wszystkim w celu dostosowania nazewnictwa do ustawy o KAS. Ustawodawca postanowił nie posługiwać się pojęciami „wywiad celno-skarbowy” czy też „grupy realizacyjne”. W art. 113 ust. 3 mowa jest jedynie o funkcjonariuszach wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze, a zakres uprawnień grup realizacyjnych został przypisany wszystkim funkcjonariuszom.

Pomimo braku nazewnictwa szczególnych uprawnień organów KAS oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej analogicznego do ustawy o kontroli skarbowej, działania wykonywane na podstawie rozdziału 5 mają charakter *stricte* wywiadowczy w zakresie, w jakim oparte są na działaniach niejawnnych typu czynności operacyj-

²⁰ Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VII kadencja, druk sejm. nr 826, s. 65.

no-rozpoznawcze, w tym kontrola operacyjna, oraz *stricte* charakter policyjny – w zakresie, w jakim opierają się na możliwości korzystania z uprawnień typowych dla Policji.

3. Działalność instytucji wywiadowczych w Polsce polega na pozyskiwaniu i analizie informacji jawnych (tzw. wywiad biały) oraz pozyskiwaniu i analizie informacji niejawnych (tzw. wywiad czarny). Wywiad skarbowy, którego podstawą prawną funkcjonowania była ustawa o kontroli skarbowej, był jedną z wielu funkcjonujących w Polsce instytucji wywiadowczych i posiadał uprawnienia zbliżone do Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Żandarmerii Wojskowej, Służby Wywiadu Wojskowego oraz Służby Kontrwywiadu Wojskowego.

Tworząc ustawę o kontroli skarbowej, ustawodawca próbował odpowiedzieć na pytanie, w jaki sposób w pełni zabezpieczyć ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, mając na uwadze doświadczenia chociażby organów ścigania, które niejednokrotnie nie są w stanie za pomocą jawnych mechanizmów doprowadzić do zebrania materiału dowodowego w sprawie, tak aby można było przedstawić zarzuty indywidualnym sprawcom czynu zabronionego. Utworzenie wywiadu skarbowego miało na celu zbudowanie od podstaw wyodrębnionej komórki organizacyjnej, składającej się ze specjalistycznie dobranej i wyszkolonej kadry, która zdolna byłaby pozyskać informacje i materiał dowodowy, którego zdobycie za pomocą typowych instrumentów postępowania kontrolnego byłoby niemożliwe. Także ustawowe wyposażenie wywiadu skarbowego w specjalistyczne metody działań co najmniej powinno było przynosić rezultaty w postaci skutecznej walki w obszarach szczególnie narażonych na niekonwencjonalne działania sprawców przestępstw i wykroczeń skarbowych, a także w zakresie przestępstw korupcyjnych²¹.

4. Można wymienić wiele mankamentów dotychczas funkcjonujących komórek wywiadu skarbowego w ramach funkcjonujących urzędów kontroli skarbowej: od braku wyspecjalizowanej kadry, która powinna posiadać nie tylko praktyczną wiedzę i umiejętności w realizacji zadań kontroli skarbowej, ale także p doświadczenie w stosowaniu technik niejawnych w celu efektywnego realizowania zadań, po zbyt małą liczbę pracowników wywiadu skarbowego, co z punktu widzenia rozległości obszarów zainteresowania niejawnymi czynnościami powinno być już dawno zauważone przez ustawodawcę.

5. Nie ma jednak najmniejszej wątpliwości, że zwiększenie efektywności działania organów KAS w trybie jawnym w dużej mierze będzie uzależnione od prawidłowości i profesjonalizmu w realizowaniu uprawnień o charakterze niejawnym. Należy zaznaczyć, że w praktyce wiele zadań postawionych przed organami KAS, tak jak miało to

²¹ Por. A. Melezini, *Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową*, Warszawa 2012, s. 96–97.

miejsce w przypadku kontroli skarbowej czy Służby Celnej, pozostawałoby bez faktycznej realizacji, gdyby nie istniały wyodrębnione komórki organizacyjne, w których służbę powinni pełnić profesjonalnie do tego przygotowani funkcjonariusze.

2. Zakres przedmiotowy działania niejawnego

6. W art. 113 ust. 1 ustawy o KAS, którego wzorcem był art. 36 u.k.s., sprecyzowany został przedmiot działalności, zastrzeżony dla funkcjonariuszy wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze. Działalność każdej instytucji wywiadowczej, a do takiej z pewnością można zaliczyć działania właściwych organów KAS, musi zawęzać się do zakresu przedmiotowego określonego ustawą, jak również uwzględniać jego specyfikę.

7. W celu:

I) wykonywania zadań, o których mowa w:

- 1) **art. 2 ust. 1 pkt 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) **art. 2 ust. 1 pkt 2** (realizacja dochodów z należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów);
- 3) **art. 2 ust. 1 pkt 13** (rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców);
- 4) **art. 2 ust. 1 pkt 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);
- 5) **art. 2 ust. 1 pkt 15** (rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, 270, 270a, a271, 273, 277a oraz 286 § 1 k.k.s., w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS);
- 6) **art. 2 ust. 1 pkt 16** (rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w:
 - a) art. 228–231 k.k., popełnionych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy, w związku z wykonywaniem czynności służbowych,
 - b) art. 229 k.k., popełnionych przez osoby niezatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo niebędące funkcjonariuszami, w związku

- z wykonywaniem czynności służbowych przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszy,
- c) art. 190, 222, 223 i 226 k.k., skierowanych przeciwko osobom zatrudnionym w jednostkach organizacyjnych KAS albo funkcjonariuszom podczas pełnienia obowiązków służbowych lub w związku z ich pełnieniem,
- oraz zapobieganie tym przestępstwom i ściganie ich sprawców);
- 7) **art. 2 ust. 1 pkt 16a** (wykonywanie zadań wynikających z ustawy z 9.03.2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów, Dz.U. poz. 708. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ww. ustawy system monitorowania drogowego obejmuje gromadzenie i przetwarzanie danych o przewozie towarów, w szczególności z zastosowaniem środków technicznych służących do tego monitorowania, oraz kontrolę realizacji obowiązków wynikających z ustawy);
- 8) **art. 14 ust. 1 pkt 7** (wykonywanie kontroli celno-skarbowej w zakresie prawidłowości i prawdziwości składanych oświadczeń o stanie majątkowym przez osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych KAS oraz funkcjonariuszy).
- II) oraz ścigania przestępstw na podstawie ratyfikowanych umów międzynarodowych,**
- funkcjonariusze wykonujący czynności operacyjno-rozpoznawcze, na potrzeby realizacji swoich zadań, z zachowaniem ustawowych ograniczeń, uzyskali uprawnienie do **gromadzenia, przetwarzania, wykorzystywania:**
- 1) **informacji zawierających dane osobowe,**
- 2) **danych takich jak:**
- a) dane **telekomunikacyjne**, o których mowa w art. 180c i 180d pr. tel., tj.: dane niezbędne do:
- ustalenia zakończenia sieci, telekomunikacyjnego urządzenia końcowego, użytkownika końcowego:
 - *inicjującego połączenie,
 - *do którego kierowane jest połączenie;
 - określenia:
 - *daty i godziny połączenia oraz czasu jego trwania,
 - *rodzaju połączenia,
 - *lokalizacji telekomunikacyjnego urządzenia końcowego, a także
 - przetwarzanych przez przedsiębiorców telekomunikacyjnych danych związanych ze świadczoną przez nich usługą telekomunikacyjną,
- b) dane **pocztowe**, o których mowa w art. 82 ust. 1 pr. poczt., tj.:
- o operatorze pocztowym, świadczonych usługach pocztowych oraz informacji umożliwiających identyfikację korzystających z tych usług,

- w zakresie udostępniania przesyłek pocztowych w celu kontroli treści korespondencji lub zawartości przesyłek,
 - w zakresie udostępniania zatrzymanej przez operatora przesyłki pocztowej w przypadku podejrzenia, że stanowi przedmiot przestępstwa do oględzin przez uprawnione podmioty,
 - w przedmiocie dopuszczenia do dalszego przewozu przesyłki pocztowej zawierającej przedmioty przestępstwa w stanie nienaruszonym lub po ich usunięciu albo zastąpieniu w całości lub w części,
- c) dane **internetowe**, o których mowa w art. 18 ust. 1–5 u.ś.d.e., tj.:
- dane osobowe usługobiorcy niezbędne do nawiązania, ukształtowania treści, zmiany lub rozwiązania stosunku prawnego, m.in.:
 - *nazwisko i imiona usługobiorcy;
 - *numer ewidencyjny PESEL lub – gdy ten numer nie został nadany – numer paszportu, dowodu osobistego lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość;
 - *adres zameldowania na pobyt stały;
 - *adres do korespondencji, jeżeli jest inny niż adres zameldowania na pobyt stały;
 - *dane służące do weryfikacji podpisu elektronicznego usługobiorcy;
 - *adresy elektroniczne usługobiorcy,
 - inne dane niezbędne ze względu na właściwość świadczonej usługi lub sposób jej rozliczenia,
 - inne dane dotyczące usługobiorcy, które nie są niezbędne do świadczenia usługi drogą elektroniczną,
 - dane charakteryzujące sposób korzystania przez usługobiorcę z usługi świadczonej drogą elektroniczną (dane eksploatacyjne):
 - *oznaczenia identyfikujące usługobiorcę nadawane na podstawie danych, na podstawie których zawarta została umowa;
 - *oznaczenia identyfikujące zakończenie sieci telekomunikacyjnej lub system teleinformatyczny, z którego korzystał usługobiorca;
 - *informacje o rozpoczęciu, zakończeniu oraz zakresie każdorazowego korzystania z usługi świadczonej drogą elektroniczną;
 - *informacje o skorzystaniu przez usługobiorcę z usług świadczonych drogą elektroniczną;
- d) dane z wykazu, o których mowa w art. 179 ust. 9 pr. tel. (elektroniczny wykaz abonentów, użytkowników lub zakończeń sieci),
- e) dane, o których mowa w art. 161 pr. tel., tj. następujące dane dotyczące **użytkownika będącego osobą fizyczną**:
- nazwiska i imiona;
 - imiona rodziców;
 - miejsca i daty urodzenia;

- adres miejsca zamieszkania i adres korespondencyjny, jeżeli jest on inny niż adres miejsca zamieszkania;
 - numer ewidencyjny PESEL – w przypadku obywatela Rzeczypospolitej Polskiej;
 - nazwa, seria i numer dokumentów potwierdzających tożsamość, a w przypadku cudzoziemca, który nie jest obywatelem państwa członkowskiego albo Konfederacji Szwajcarskiej – numer paszportu lub karty pobytu;
 - dane zawarte w dokumentach potwierdzających możliwość wykonania zobowiązania wobec dostawcy publicznie dostępnych usług telekomunikacyjnych wynikającego z umowy o świadczenie usług telekomunikacyjnych, a także
 - inne dane tego użytkownika w związku ze świadczoną usługą, w szczególności numer konta bankowego lub karty płatniczej, a także adres poczty elektronicznej oraz numery telefonów kontaktowych;
- f) w przypadku **użytkownika, który nie jest osobą fizyczną** – numer zakończenia sieci oraz siedzibę lub miejsce wykonywania działalności gospodarczej, firmę lub nazwę i formę organizacyjną tego użytkownika,
- g) w przypadku **stacjonarnej publicznej sieci telekomunikacyjnej** – także nazwę miejscowości oraz ulicy, przy której znajduje się zakończenie sieci udostępnione użytkownikowi,

3) informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych.

8. Należy podkreślić, że ww. specyficzny przedmiot działania organów KAS, w zakresie uprawnienia do gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji i danych, został zawężony podmiotowo do kontrolowanych oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa albo przestępstwa skarbowego.

9. Odnosząc się do zakresu przedmiotowego działalności niejawniej KAS, należy stwierdzić, że zakres dostępu do informacji i ich filtrowania jest szeroki, tożsamy z uprawnieniami np. Policji (por. art. 20c ustawy o Policji), zaś z punktu widzenia podmiotowego – prawie nieograniczony. Przede wszystkim dotychczasowy wywiad skarbowy ograniczał swoje działania do zadań z zakresu kontroli skarbowej. Przy skumulowaniu zadań służb celnych, kontroli skarbowej i podatkowych w obrębie KAS doszło do rozszerzenia przedmiotowego działania w zakresie niejawnego gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania dowodów i informacji.

Z jednej strony tak szeroki zakres działania może rodzić pewne obawy o nadzór nad legalnym wykorzystywaniem niejawnych instrumentów do zadań nie do końca związanych z działalnością KAS. Z drugiej jednak strony przy rzetelnym odnoszeniu się do

przedmiotu działania funkcjonariuszy wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze należy mieć nadzieję na efektywniejsze wykorzystywanie specjalnych instrumentów prawnych do zwalczania przede wszystkim przestępczości celno-skarbowej.

Takie też były intencje projektodawcy, który wskazywał, na co szczególnie należy zwrócić uwagę, że regulacja w tej części jest ukierunkowana zwłaszcza na zwalczanie oszustw podatkowych i celnych, wyrządzających ogromne straty budżetowi państwa, zwłaszcza w zakresie związanym z wyłudzeniem nienależnego zwrotu podatku VAT (karuzele podatkowe) oraz obrotem towarowym z zagranicą, w szczególności związanym z uszczuplaniem należności celnych i innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów, podatkiem VAT z tytułu importu towarów, podatkiem akcyzowym, podatkiem od gier. Omawiane uprawnienia mają również służyć zwalczaniu przestępstw korupcyjnych popełnianych przez osoby zatrudnione lub pełniące służbę w KAS. Materiały i informacje uzyskane w toku wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych mają istotne znaczenie dla udowodnienia popełnienia przestępstwa osobom za nie odpowiedzialnym, co często nie jest możliwe przy wykorzystaniu tylko i wyłącznie czynności administracyjnych. Taki tryb postępowania ma niezwykle istotne znaczenie, szczególnie w sprawach dotyczących tzw. oszustw karuzelowych, unikania opodatkowania w podatku od towarów i usług, jak też w podatku dochodowym od osób prawnych. W takich przypadkach zgromadzony w trakcie wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych materiał dowodowy, przekazany m.in. do kontroli celno-skarbowej, ma podstawowe znaczenie dla udowodnienia świadomości sprawców przestępstw skarbowych oraz osób, które udzielają im pomocy, a przez to ich eliminacji z obrotu gospodarczego. Wynika to z faktu, że kontrola oraz postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe są ze sobą nierozzerwanie związane. W zwalczaniu zorganizowanej przestępczości gospodarczej, powodującej straty budżetu państwa na wielką skalę, metody operacyjne są najbardziej skuteczne²². Jeżeli w praktyce działalność wywiadowcza rzeczywiście zmierzać będzie wyłącznie w kierunku, w jaki wskazał projektodawca, to nie będzie żadnych podstaw do kwestionowania zakresu działania niejawnego funkcjonariuszy posiadających specjalne uprawnienie do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych.

3. Czynności operacyjno-rozpoznawcze

10. Czynności określone w art. 113 ust. 1 mogą być prowadzone, zgodnie z art. 113 ust. 2, w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych, w tym umożliwiających uzyskiwanie informacji oraz utrwalanie śladów i dowodów w sposób niejawny. Skoro określone w ust. 1 czynności mogą być prowadzone w formule niejawnej, to nic nie stoi na przeszkodzie, żeby były prowadzone w formule jawnej. Będzie to uzależnione od możliwości pozyskiwania danych i informacji w drodze najprostszej i najszybszej, czyli jawnej. Dopiero brak możliwości pozyskania danych i informacji leżących w za-

²² Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VII kadencja, druk sejm. nr 826, s. 65–66.

interesowaniu funkcjonariuszy będzie dawał przepustkę do dalszego działania w formie czynności operacyjno-rozpoznawczych.

11. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, najprawdopodobniej najstarszą służbą kryminalną zajmującą się systemową niejawną inwigilacją społeczeństwa była Wysoka Policja oraz Biuro Zaufania Bezpieczeństwa utworzone w 1667 r. przez Ludwika XIV, które zajmowały się zbieraniem wykorzystywanych do celów politycznych informacji o mieszkańcach Paryża²³.

Ustawa o KAS nie zawiera definicji legalnej terminu „czynności operacyjno-rozpoznawcze”, pomimo iż w polskim ustawodawstwie termin ten przewija się nieustannie od 1983 r., kiedy to pojawił się po raz pierwszy w ustawie z 14.07.1983 r. o urzędzie Ministra Spraw Wewnętrznych i zakresie działania podległych mu organów (Dz.U. poz. 172 ze zm.)²⁴. W piśmiennictwie czynności o charakterze operacyjno-rozpoznawczym charakteryzuje się jako odrębny system poufnych bądź tajnych działań (uprawnionych organów) prowadzonych poza procesem karnym, lecz zazwyczaj służących aktualnym bądź przyszłym celom tego procesu i wykonywanych dla zapobiegania oraz zwalczania przestępczości i innych prawnie określonych negatywnych zjawisk społecznych²⁵.

Warto zwrócić uwagę na próbę zdefiniowania czynności operacyjno-rozpoznawczych w art. 2 projektu ustawy o czynnościach operacyjno-rozpoznawczych²⁶, która miała scalić wszystkie służby w kontekście wykonywania tych czynności. Zgodnie z projektem miały być one zespołem przedsięwzięć, jawnych i niejawnych, które można prowadzić przed wszczęciem postępowania przygotowawczego, w czasie jego trwania i po zakończeniu, wyłącznie w celu:

- 1) rozpoznania, zapobiegania i wykrywania przestępstw;
- 2) odnajdywania osób ukrywających się przed organami ścigania lub wymiarem sprawiedliwości oraz osób zaginionych, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie, że ich zaginięcie jest wynikiem przestępstwa, a także odnajdywanie rzeczy utraconych w wyniku przestępstwa lub mających związek z przestępstwem;
- 3) ustalenia tożsamości osób i zwłok, w przypadku uzasadnionego podejrzenia przestępczego działania.

²³ Z. Rau, *Czynności operacyjno-rozpoznawcze w polskim systemie prawa – działania w kierunku uniwersalnej ustawy* [w:] *Praktyczne elementy zwalczania przestępczości zorganizowanej i terroryzmu. Nowoczesne technologie i praca operacyjna*, red. L. Paprzycki, Z. Rau, Warszawa 2009, s. 713.

²⁴ Zob. A. Taracha, *Czynności operacyjno-rozpoznawcze. Aspekty kryminalistyczne i prawnopodatkowe*, Lublin 2006, s. 12.

²⁵ Zob. T. Hanausek, *Kryminalistyka. Zarys wykładu*, Kraków 1996, s. 96; por. *Spółeczeństwo inwigilowane w państwie prawa. Granice ingerencji w sferę praw jednostki. Materiały z konferencji naukowej, Toruń 25–27 marca 2003 r.*, red. P. Chrzczonowicz, V. Kwiatkowska-Darul, K. Skowroński, Toruń 2003, s. 153–154.

²⁶ VI kadencja, druk sejm. nr 353, <http://orka.sejm.gov.pl/Druk6ka.nsf/wgdruk/353> (dostęp: 12.11.2017 r.).

Istota prowadzonych czynności również ujęta została w ww. projekcie ustawy i w ocenie projektodawcy polega ona na uzyskiwaniu, gromadzeniu, przetwarzaniu i sprawdzaniu w sposób jawny i niejawnym informacji o przestępstwach oraz uzyskiwaniu dokumentacji, próbek i materiałów porównawczych w celu ujawnienia lub zabezpieczenia dowodów przestępstwa.

Metody prowadzenia czynności to:

- 1) wywiad, definiowany jako zbieranie informacji przez prowadzenie odpowiednio ukierunkowanych, planowanych rozmów;
- 2) penetracja terenu, definiowana jako planowe i systematyczne sprawdzanie wyznaczonych miejsc w celu odnalezienia osób, zwłok, rzeczy lub śladów;
- 3) zasadzka, czyli niejawnie rozmieszczenie sił i środków w miejscu, do którego mogą przybywać osoby podejrzane lub osoby mające z nimi związek albo osoby poszukiwane, w celu ich zatrzymania lub odzyskania przedmiotów mających związek z przestępstwem;
- 4) eksperyment, a więc przeprowadzenie w ściśle określonych warunkach doświadczeń lub odtwarzanie zdarzeń lub ich fragmentów w celu sprawdzenia, weryfikacji lub uzupełnienia posiadanej wiedzy;
- 5) analiza operacyjna, definiowana jako poszukiwanie i identyfikacja powiązań między informacjami dotyczącymi przestępstwa lub jego sprawcy oraz innymi danymi w celu wykorzystania uzyskanych rezultatów w prowadzonych sprawach operacyjnych;
- 6) obserwacja osób, miejsc i środków transportu, tj. śledzenie osób, miejsc, rzeczy i środków transportu, w stosunku do których służby państwowe i inne ustawowo uprawnione podmioty mają prawne podstawy do podejmowania czynności;
- 7) pułapka, czyli wykorzystanie specjalnie skonstruowanego urządzenia albo środków do oznaczania osób lub rzeczy, utrwalania cech identyfikacyjnych albo zatrzymania osoby;
- 8) współpraca z osobami fizycznymi, która byłaby możliwa wyłącznie na zasadach określonych w ustawie;
- 9) kontrola korespondencji, możliwa na zasadach określonych w ustawie;
- 10) środki techniczne, do których zaliczono:
 - a) podsłuch rozmów telefonicznych,
 - b) podsłuch i podgląd pomieszczeń i osób,
 - c) podsłuch techniczny środków łączności przewodowej i radiowej,
 - d) nadzór elektroniczny osób, miejsc i przedmiotów oraz środków transportu,
 - e) nadzór elektroniczny środków łączności przewodowej i radiowej;
- 11) zakup kontrolowany;
- 12) przesyłka niejawnie nadzorowana;
- 13) obiekty specjalne, definiowane jako rzeczowe środki pracy operacyjnej w postaci zespołu nieruchomości, lokali mieszkalnych i użytkowych oraz pojazdów pozostających w dyspozycji służb państwowych, których faktyczne przeznaczenie jest zakamuflowane;

- 14) kombinacja operacyjna, czyli zaplanowane i przygotowane przedsięwzięcie, realizowane przy użyciu pozostałych metod pracy operacyjnej, wykorzystujące błędne przeświadczenie osób, przeciwko którym jest skierowane, co do faktycznego znaczenia zaangażowanych zdarzeń oraz osób w nich występujących, służące osiągnięciu celów pracy operacyjnej;
- 15) gra operacyjna, definiowana jako najbardziej złożona metoda pracy operacyjnej, stanowiąca rodzaj kombinacji operacyjnej charakteryzujący się długofalowością i szczególnym skomplikowaniem podejmowanych działań;
- 16) operacja specjalna, tj. szczególny rodzaj kombinacji operacyjnej charakteryzujący się stosowaniem działań maskujących w szczególności w postaci zespołu obiektów specjalnych, kombinacji operacyjnej i gry operacyjnej.

Wyróżniono także formy czynności operacyjno-rozpoznawczych:

- 1) sprawdzenie, definiowane jako czynności zmierzające do wstępnej weryfikacji jednostkowej informacji także na podstawie sprawdzeń w zbiorach kartotecznych i archiwalnych;
- 2) rozpoznanie, definiowane jako zespół czynności operacyjno-rozpoznawczych mających na celu uzyskanie, gromadzenie i sprawdzanie niezbędnych do wykonywania zadań służb państwowych informacji o osobach, przedsiębiorstwach lub instytucjach, środowiskach, zdarzeniach, zjawiskach oraz przedmiotach, obiektach lub miejscach;
- 3) rozpracowanie, definiowane jako zespół zaplanowanych i systematycznie realizowanych czynności operacyjno-rozpoznawczych wobec osoby fizycznej lub prawnej albo grupy osób w związku z przypuszczeniem lub stwierdzeniem przygotowywania, usiłowania lub dokonania określonego przestępstwa albo nieustalonego rodzaju działalności przestępczej;
- 4) poszukiwanie, definiowane jako zespół czynności operacyjno-rozpoznawczych, dochodzeniowo-śledczych lub administracyjno-porządkowych, których celem jest zatrzymanie lub ustalenie miejsca pobytu osoby objętej zainteresowaniem procesowym lub operacyjnym uprawnionych organów, względnie odnalezienie rzeczy utraconej w wyniku przestępstwa lub mającej z nim związek.

Na tę próbę zdefiniowania czynności operacyjno-rozpoznawczych zwrócono już uwagę w piśmiennictwie, podkreślając jednak mankament tego rozwiązania, który wynika z braku objęcia regulacjami tych czynności upoważnionych organów posiadających uprawnienia wywiadowcze, których celem jest rozpoznawanie, zapobieganie i przeciwdziałanie zagrożeniom godzącym w bezpieczeństwo państwa, jak też uzyskiwania w tym względzie informacji dla naczelných organów władzy państwowej²⁷.

²⁷ Zob. W. Kozielewicz, *Postępowanie w przedmiocie zarządzenia kontroli operacyjnej* [w:] *Praktyczne elementy zwalczania przestępczości zorganizowanej i terroryzmu. Nowoczesne technologie i praca operacyjna*, red. L. Paprzycki, Z. Rau, Warszawa 2009, s. 509–510.

W ocenie autora najwierniej charakter czynności operacyjno-rozpoznawczych funkcjonariuszy do nich uprawnionych oddaje następująca definicja: jest to ogół niejawnych działań upoważnionych ustawowo, wyspecjalizowanych służb i organów państwowych, których celem jest:

- 1) jak najbardziej sprawne wykrywanie negatywnych zjawisk godzących w porządek publiczny i bezpieczeństwo powszechne;
- 2) rozpoznawanie grup i środowisk przestępczych;
- 3) ustalanie źródeł dowodowych;
- 4) zabezpieczanie środków dowodowych i przeprowadzanie dowodów, które mogą zostać wykorzystane w procesie karnym;
- 5) pozyskiwanie podmiotów współpracujących z organami ścigania oraz
- 6) ujawnienie okoliczności sprzyjających popełnieniu zachowań nieakceptowanych społecznie²⁸.

Próba zharmonizowania przepisów w zakresie czynności operacyjno-rozpoznawczych, która do dziś się nie powiodła²⁹, wynikała z tego, iż żadna z obowiązujących ustaw szczególnych zajmujących się tą tematyką nie obejmuje całościowo problematyki czynności operacyjno-rozpoznawczych, a w szczególności ich rodzaju, sposobu i trybu prowadzenia, co spowodowane jest m.in. specyfiką organizacyjno-prawną poszczególnych służb wywiadowczych.

Zasady wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych o charakterze gwarancyjno-informacyjnym zostały określone w art. 4 projektu. Należały do nich:

- 1) zasada legalności – działanie na podstawie i w granicach prawa;
- 2) zasada minimalizacji skutków – ograniczenia do niezbędnego zakresu ingerencji w konstytucyjne prawa i wolności;
- 3) zasada obiektywizmu – działania w sposób bezstronny, uwzględniający istniejący stan faktyczny;
- 4) zasada proporcjonalności – działania przy zachowaniu środków i metod adekwatnych do zamierzonego celu;
- 5) zasada niejawności – działania w sposób zapewniający zachowanie w tajemnicy realizowanych działań;
- 6) zasada dokumentowania prowadzonych czynności, zgodnie z ustawą o ochronie informacji niejawnych, również z użyciem środków technicznych.

Prowadzenie czynności operacyjnych wiąże się także nieustannie z problematyką ich konstytucyjności, co zauważył TK w wyroku z 12.12.2005 r., K 32/04, OTK-A 2005/11, poz. 132, w świetle ustawy o Policji; w konsekwencji doprowadziło to do zmian tej ustawy poprzez zaangażowanie sądu do wyrażania zgody na podejmowanie kontroli

²⁸ Por. P. Czarnecki, *Czynności operacyjno-rozpoznawcze a postępowanie karne*, „Palestra” 2014/7–8, s. 122.

²⁹ Zob. A. Sakowicz, *Opinia o projekcie ustawy o czynnościach operacyjno-rozpoznawczych*, VI kadencja, druk sejm. nr 353, której autor podkreśla konieczność dokonania korekty przepisów budzących wątpliwości w kontekście ich zgodności z Konstytucją.

operacyjnej³⁰. Analizując przepisy ustawy, czasami można mieć wątpliwości co do możliwości zastosowania w konkretnej sprawie czynności operacyjno-rozpoznawczych. W takim przypadku należy dokonać analizy, czy podjęcie tego typu działań nie ingeruje w sposób niezgodny z prawem w konstytucyjne prawa jednostki³¹.

4. Uprawnieni do przeprowadzania czynności operacyjno-rozpoznawczych

12. Na mocy ust. 3 czynności, o których mowa w ust. 1, mogą przeprowadzić wyłącznie funkcjonariusze pełniący służbę w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych albo urzędu obsługującego ministra, albo urzędu celno-skarbowego, którzy są zwani funkcjonariuszami wykonującymi czynności operacyjno-rozpoznawcze.

5. Uprawnienie do uzyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystania danych i informacji w kontekście przestrzegania norm konstytucyjnych

13. W wyroku z 30.07.2014 r., K 23/11, OTK-A 2014/7, poz. 80, TK dokonał wykładni norm konstytucyjnych w kontekście uprawnień szeregu instytucji wywiadowczych na tle z jednej strony wolności człowieka, z drugiej ochrony bezpieczeństwa państwa i porządku publicznego. Uzasadnienie prawne przywoływanego wyroku w przekonaniu autora ma zasadnicze znaczenie dla przeprowadzenia oceny legalności każdorazowego działania organów państwa, które posiadają uprawnienia o charakterze wywiadowczym, a które w ramach bezpieczeństwa i porządku publicznego są uprawnione do ingerowania w konstytucyjne prawa i wolności człowieka.

Z wyroku Trybunału: „Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że zasygnalizowana specyfika nowych technologii i ocena zagrożeń z nimi związanych uzasadnia powierzenie wyspecjalizowanym organom władzy publicznej, jakimi są służby policyjne i służby ochrony państwa (vide: art. 103 ust. 2 Konstytucji), adekwatnych uprawnień, dzięki którym będą one w stanie zapobiegać przestępstwom i je wykrywać, ścigać ich sprawców, a także dostarczać informacji na temat zagrożeń dóbr prawnie chronionych. Demokratyczne państwo prawne nie może bowiem ignorować rosnącego znaczenia nowych technologii, a ponadto skali ich wykorzystywania, niekiedy również w celu naruszania prawa. Wymaga to wyposażenia tych służb w stosowne uprawnienia i stworzenia im warunków finansowych i organizacyjnych, umożliwiających efektywną walkę z naruszeniami prawa. Organy władzy publicznej powinny dysponować prawną i faktyczną możliwością wykrywania popełnianych przestępstw i działalności skierowanej przeciwko państwu czy jego konstytucyjnym organom. Powinny one też móc wyprzedzać działania osób naruszających prawo, nie dopuszczając do wystąpienia zagrożeń. W warunkach globalnej przestępczości i przekraczającego granice państw terroryzmu czy przestępczości zorganizowanej istotna jest także prewencja zagrożeń,

³⁰ Zob. szerzej Z. Rau, *Czynności operacyjno-rozpoznawcze...*, s. 720.

³¹ Por. A. Melezini [w:] A. Melezini, D. Zalewski, *Ustawa o kontroli skarbowej...*, art. 36, s. 461–463.

których wystąpienie może wyrządzić nieodwracalne straty dla dóbr prawnie chronionych.

Zdaniem Trybunału brak wyposażenia służb policyjnych oraz służb ochrony państwa w możliwość korzystania ze zdobyczy nowoczesnej techniki, a nawet wyposażenie ich w taką możliwość, lecz w niewystarczającym zakresie, może oznaczać niewywiązanie się państwa z jego konstytucyjnego zadania strzeżenia niepodległości i nienaruszalności terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także zapewnienia bezpieczeństwa obywateli (art. 5 Konstytucji), czy naruszać zasadę sprawności działania instytucji publicznych (wstęp do Konstytucji). Niekiedy może powodować naruszenie obowiązków wiążących Polskę umów międzynarodowych zobowiązujących do współdziałania w walce z międzynarodową przestępczością i terroryzmem.

Dostrzegając rolę nowych technologii teleinformatycznych w pozyskiwaniu wiedzy o działalności przestępczej, ustawodawca uprawniający służby policyjne oraz służby ochrony państwa do niejawnego uzyskiwania informacji i dowodów za pomocą nowych technologii nie może ignorować specyfiki naruszeń prawa dokonanych z ich wykorzystaniem ani skali zjawiska w polskich realiach. Nie ma bowiem żadnego znaczenia, czy podobne rozwiązania funkcjonują w innych państwach” (zob. wyrok TK z 12.12.2005 r., K 32/04, OTK-A 2005/11, poz. 132, cz. III, pkt 1.7 uzasadnienia).

Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę na jeszcze jedną okoliczność: „Ciężący na organach państwa obowiązek zagwarantowania wolności i praw oznacza nie tylko zakaz nadmiernej ingerencji, w tym polegającej na niejawnym pozyskiwaniu przez organy państwa informacji o osobach, ale ma szerszy wymiar. Zdaniem Trybunału, wynika z niego obowiązek stworzenia przez państwo warunków, w których obywatele z zagwarantowanych im wolności i praw mogą swobodnie korzystać. Warunkiem zapewnienia wolności i praw jest zaś poczucie bezpieczeństwa w państwie i braku zagrożeń obywateli. Osiągnięcie tego stanu możliwe jest m.in. przez zwalczanie przestępczości mogącej zagrażać wolności człowieka, korzystaniu z własności czy podejmowaniu działalności gospodarczej. Z drugiej strony, zdaniem Trybunału, korelatem konstytucyjnego obowiązku państwa, o którym mowa w art. 5 Konstytucji, jest także prawo obywateli do ochrony ich bezpieczeństwa przed zewnętrznymi i wewnętrznymi zagrożeniami, w tym terroryzmem i przestępczością. Nie istnieje zatem niedająca się przewyciężyć «naturalna antynomia» między zapewnieniem bezpieczeństwa i porządku publicznego a ochroną wolności i praw konstytucyjnych. Niekiedy bowiem wykorzystanie niejawnych metod pracy operacyjnej umożliwia ograniczenie skali przestępczości, a to przekłada się na podniesienie stopnia poczucia bezpieczeństwa obywateli i większą swobodę korzystania z zagwarantowanych im wolności i praw”.

14. Uzasadniając wprowadzone rozwiązania, projektodawca komentowanej ustawy wskazywał, że uprawnienie do wykonywania czynności operacyjno-rozpoznawczych zostało wprost przeniesione z ustawy o kontroli skarbowej, z rozdziału dotyczącego

wywiadu skarbowego, i dostosowane, w szczególności w odniesieniu do uprawnienia w zakresie pozyskiwania danych telekomunikacyjnych, do wyroku TK z 30.07.2014 r., K 23/11, poprzez przeniesienie wykonujących przedmiotowy wyrok regulacji zawartych w ustawie z 15.01.2016 r. o zmianie ustawy o Policji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 147), która weszła w życie 7.02.2017 r.³²

³² Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, VII kadencja, druk sejm. nr 826, s. 66.