

USTAWA O KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Komentarz

redakcja naukowa Andrzej Melezini, Krzysztof Teszner

Rafał Bucholski, Michał Ciecierski, Andrzej Melezini
Artur Mudrecki, Grzegorz Musolf, Tomasz Nowak
Krzysztof Teszner, Iwona Wołczak-Ciecierska

KOMENTARZE

USTAWA O KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ

Komentarz

redakcja naukowa Andrzej Melezini, Krzysztof Teszner

Rafał Bucholski, Michał Ciecierski, Andrzej Melezini
Artur Mudrecki, Grzegorz Musolf, Tomasz Nowak
Krzysztof Teszner, Iwona Wołczak-Ciecierska

KOMENTARZE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 lutego 2024 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne
JustLuk

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne artykuły komentarza napisali:

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

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

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

Artur Mudrecki – art. 95–112

Grzegorz Musolf – art. 35a–35f, 94a–94j, 94y–94zd, 190–222

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

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

Iwona Wołczak-Ciecierska – art. 149–187

prawolubni

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

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

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

ISBN 978-83-8358-283-2

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

Wprowadzenie

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

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

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

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

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

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

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

Luty 2024

dr Andrzej Melezini
dr Krzysztof Teszner

USTAWA

z dnia 16 listopada 2016 r.

o Krajowej Administracji Skarbowej¹

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

¹ Niniejsza ustawa wdraża w zakresie swojej regulacji następujące dyrektywy:

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

[Preambuła]

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

1. Znaczenie preambuły

1. Preambuła nie jest elementem obligatoryjnym aktu normatywnego. Tym uroczystym wstępem poprzedzane są akty o szczególnej doniosłości prawnej, jak Konstytucja, niektóre umowy międzynarodowe, akty tworzące prawo Unii Europejskiej. W przypadku ustaw daje się jednak zauważyć odejście od korzystania w nich z preambuły². Można ją spotkać wyłącznie w aktach rangi ustawowej o szczególnie uroczystym charakterze, nowatorskich lub w przypadku dążenia prawodawcy do wyraźnego określenia celów wdrażanej regulacji prawnej³. Preambuła może służyć również wskazaniu *ratio legis* nowego aktu normatywnego, a także przedstawieniu wartości, którymi kierował się ustawodawca bądź które zamierza promować i chronić⁴.
2. W wielu opracowaniach wskazuje się na różne funkcje preambuły. Kategoryzując różne funkcje o charakterze typowo socjologicznym, podkreśla się, że preambuły mogą mieć charakter perswazyjny, komunikacyjny i wychowawczy. Ich kluczowa rola polega

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

³ L. Morawski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2008, s. 117.

⁴ Zob. T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 59.

na pozyskiwaniu zwolenników oraz motywowaniu do działania zgodnie z pożądanym wzorcem zachowań. W tej grupie wyodrębnia się także funkcję pogłębiania zaufania do prawodawcy, przejawiającą się w tym, że preambuła powinna utwierdzać adresatów aktu normatywnego w przekonaniu o zasadności przyjętych regulacji, a tym samym skłonić ich do dobrowolnego przestrzegania wprowadzanych przepisów bez konieczności uruchamiania przymusu administracyjnego⁵. W konsekwencji w uroczystym wstępie do ustawy, poza uwypuklonymi przez ustawodawcę promowanymi wartościami, do obywateli może zostać skierowana zachęta do podjęcia określonych działań (np. dobrowolnego regulowania ciążących na nich z mocy ustawy zobowiązań) albo do powstrzymania się od działań nieakceptowanych z punktu widzenia interesów ogólnopństwowych.

3. Druga grupa funkcji preambuł, określanych jako interpretacyjne, odwołuje się do ustalenia znaczenia przepisów prawnych, a zatem ma istotne znaczenie w sferze wykładni i stosowania prawa. Preambuła nie może być pomijana na etapie przeprowadzania wykładni operatywnej przepisów prawa, jako że nie sposób wyobrazić sobie ich normalnego funkcjonowania bez dokonywania identyfikacji celów ich wprowadzenia. Zatem trafnie podkreśla się, że preambuła, określając *ratio legis* danej regulacji, a także wartości, na których jest oparta, daje tym samym organom stosującym wskazówki, które nie mogą zostać zignorowane w toku stosowania i interpretacji aktu normatywnego⁶.
4. Sporną kwestią w doktrynie pozostaje normatywny charakter wstępu do aktu prawnego. Zasadniczo preambuła aktu normatywnego nie zawiera treści normatywnych. Nie może być zatem samoistnym źródłem uprawnień i obowiązków adresatów aktu prawnego ani kreować zasad prawnych⁷. Zbieżny pogląd został wyrażony w judykaturze, niemniej jednak podkreśla się, że preambuła wyraża intencje prawodawcy, a ponadto może być istotnym elementem wykładni celowościowej. W procesie wykładni prawa może okazać się niezwykle przydatna, jeśli jasno sformułowane zostaną w niej cele i zamierzenia ustawodawcy, przy stosunkowo mało precyzyjnych i tym samym problematycznych przepisach aktu głównego. Zatem nie może być wątpliwości, że zestawienie sformułowań preambuły z przepisami ustawowymi może determinować sposób ich rozumienia⁸. Odnotować należy w tym kontekście daleko idący pogląd, że abstrahując od aksjologicznego uzasadnienia aktu prawnego, „podanie ogólnych celów ustawy ma charakter normatywny o tyle, że ustala dyrektywy interpretacji przepisów

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

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

⁷ Odmienne L. Morawski, *Wstęp...*, s. 117.

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

właściwych”⁹. Treści preambuły nie należy więc bagatelizować. Dotyczy to zwłaszcza aktów normatywnych, które oprócz regulacji o charakterze ustrojowo-organizacyjnym zawierają unormowania nakładające na adresatów obowiązek określonego zachowania albo określają ich pozycję procesową. Tylko bowiem uwzględnienie preambuły pozwala zrozumieć rzeczywiste cele i zamierzenia prawodawcy.

2. Preambuła ustawy o KAS

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

W pierwszym rzędzie należy zauważyć odwołanie się do jednej z tradycyjnych zasad podatkowych mających umocowanie konstytucyjne, tj. do zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP), która wyraża się w obowiązku ponoszenia przez każdy podmiot ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Pośrednio ma ona związek z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) oraz zasadą sprawiedliwości podatkowej¹⁰. Odwołując się do poglądów doktryny, można przyjąć, że rozłożenie obciążeń podatkowych powinno być sprawiedliwe, a zatem prawo podatkowe powinno być stanowione w zgodzie z nakazem normy sprawiedliwości¹¹. Reguła ta koresponduje ze stanowiskiem wyrażanym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślającym powszechność opodatkowania jako wyraz sprawiedliwości społecznej¹². Wyrazem tej ostatniej jest odwoływanie się przez Trybunał do różnych formuł sprawiedliwości podatkowej, rozumianej nie tylko jako równe traktowanie w kontekście opodatkowania, ale także jako skuteczne pobieranie podatków oraz wykrywanie przestępstw podatkowych¹³. Naruszenie przez podmioty zobowiązane reguły sprawiedliwości może prowadzić do ucieczki od opodatkowania, popełniania oszustw czy przestępstw podatkowych, a także do obchodzenia prawa podatkowego, co w konsekwencji oznaczałoby odejście od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania.

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

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

¹¹ A. Gomulowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a prawodawstwo podatkowe [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, Lublin 2005, s. 149 i n.

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

¹³ Zob. J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 149 i n.

6. Preambuła ustawy o KAS, odwołując się do zasady powszechności opodatkowania, w sposób szerszy podnosi obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, wskazując, że oprócz podatków obejmuje on także należności celne. Należy przyjąć, że chodzi tu o należności celne przywozowe oraz należności celne wywozowe, o których mowa w art. 5 pkt 20 i 21 UKC, oznaczające odpowiednio należności celne płatne przy przywozie lub wywozie towarów. Użycie w preambule zwrotu „w szczególności” oznacza, że wymienione daniny wskazano przykładowo jako szczególnie istotne dla budżetu państwa. Nie wymieniono natomiast opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa, o których mowa w art. 2 § 1 pkt 1 o.p., co nie oznacza, że świadczenia te są wyłączone z zakresu działania KAS. O tym, że realizacja dochodów z tytułu opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa wchodzi w zakres zadań tej formacji, przesądza art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS (zob. także art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS).
7. Z preambuły wynika również, że przyjmując komentowany akt, ustawodawca kierował się troską o bezpieczeństwo finansowe Rzeczypospolitej Polskiej, a także miał na uwadze ochronę bezpieczeństwa obszaru celnego Unii Europejskiej. „Bezpieczeństwo finansowe państwa” nie jest terminem wyjaśnionym normatywnie. Można je rozumieć jako bezpieczeństwo finansów publicznych polegające na względnym zbilansowaniu dochodów i wydatków państwa, a tym samym utrzymywaniu jego stabilności finansowej.

W jednym ze znaczeń przyjmowanych w doktrynie traktuje się bezpieczeństwo finansowe państwa jako zdolność do pozyskania środków pieniężnych gdy zachodzi taka potrzeba, a także jako stan pośredni w budowaniu jego niezależności finansowej (tj. stanu niezagrożenia jego finansów)¹⁴. Istotną rolę w zapewnieniu bezpieczeństwa finansowego państwa odgrywa zatem planowanie dochodów budżetowych, w tym także z tytułu podatków, należności celnych i opłat¹⁵. Wskazując najważniejsze aspekty bezpieczeństwa finansowego państwa jako komponentu bezpieczeństwa ekonomicznego państwa, pierwszoplanowo wyodrębnia się stabilność finansową (sektora finansów publicznych). Jej osłabienie może znacząco wpłynąć na utratę suwerenności ekono-

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

¹⁵ Zob. E. Lotko, *Planowanie dochodów budżetowych a bezpieczeństwo finansowe państwa* [w:] *Współczesne oblicza bezpieczeństwa*, red. E.M. Guzik-Makaruk, E.W. Pływaczewski, Białystok 2015, s. 169.

micznej państwa, a przy tym spadek jego bezpieczeństwa finansowego i zmniejszenie odporności na międzynarodowy kryzys finansowy¹⁶.

W innym ujęciu, bezpieczeństwo finansowe państwa to zespół rozwiązań instytucjonalnych i regulacji prawnych mających na celu ochronę systemu finansowego przed destabilizacją. Czynnikiem zagrażającym temu bezpieczeństwu jest wysoki poziom zaległości budżetowych, w tym wzrost zaległości podatkowych powodowany niską ściągalnością podatków¹⁷, rozrost tzw. szarej strefy, nieefektywny system podatkowy, a nawet nadmierny fiskalizm.

8. W kontekście użytego w preambule określenia „bezpieczeństwo obszaru celnego Unii Europejskiej” wymaga podkreślenia, że przez pojęcie obszaru celnego Unii należy rozumieć terytoria wraz z ich wodami terytorialnymi, wodami wewnętrznymi oraz przestrzenią powietrzną wskazane enumeratywnie w art. 4 ust. 1 i 2 UKC. Ochrona i bezpieczeństwo tak wyznaczonego obszaru celnego Unii Europejskiej jest zadaniem szczególnie istotnym w kontekście konieczności zapewnienia bezpieczeństwa międzynarodowego obrotu towarowego, wolnego od zagrożeń ekonomicznych, terrorystycznych czy działań zorganizowanych grup przestępczych. Istotną rolę w systemie bezpieczeństwa unijnego obszaru celnego odgrywała do marca 2017 r. Służba Celna¹⁸. W konsekwencji przeprowadzonej konsolidacji skarbowej naturalnym kontynuatorem jej funkcji stał się KAS.
9. W treści preambuły wyraźnie wskazano dwa podstawowe cele uchwalenia ustawy o KAS. *Ratio legis* wprowadzonych regulacji jest więc zapewnienie:
 - 1) nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych;
 - 2) efektywnego poboru danin publicznych.

Wskazane wyżej wyznaczniki stanowią wyraźne nawiązanie do art. 1 ustawy z 10.07.2015 r. o administracji podatkowej¹⁹, odwołują się bowiem do zadań i celów działania tej administracji. Niemniej jednak ich treść jest na tyle abstrakcyjna, że można mieć wątpliwości, czy preambuła komentowanej ustawy może oddziaływać wychowawczo i perswazyjnie na adresatów tego aktu normatywnego w odniesieniu do wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Można odnieść wrażenie,

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

¹⁷ Szerzej zob. W. Grześkiewicz, *Wpływ...*, s. 64 i n.

¹⁸ Szerzej zob. I. Sobczyk, *Ochrona i bezpieczeństwo obszaru celnego Wspólnoty Europejskiej w zadaniach i kompetencjach Służby Celnej* [w:] *Bezpieczeństwo w administracji i biznesie we współczesnym świecie*, cz. 1, red. M. Chrabkowski, C. Tatarczuk, J. Tomaszewski, Gdynia 2011, s. 180.

¹⁹ Wejście w życie tego aktu było wielokrotnie przekładane. W efekcie nastąpiła utrata jego mocy prawnej na podstawie art. 159 pkt 4 p.w.u.KAS.

że preambuła w uchwalonej treści nie wzbudza zaufania do organów władzy publicznej, a przeciwnie – powoduje nieufność do administracji skarbowej. Ustawodawca, dążąc do zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych²⁰, jednocześnie podkreślił dążenie do zapewnienia efektywnego poboru danin publicznych. Ponieważ efektywność może być różnie rozumiana, w tym jako jeden z mierników oceny administracji skarbowej, konsekwencje zastosowania instrumentów przymusowej egzekucji danin publicznych dotyczą bezpośrednio podmiotów zobowiązanych. Dlatego też, przy określaniu *ratio legis* wprowadzonych regulacji, wyraźnie zabrakło wskazania jako ich celu również „dobrowolnego” wykonywania obowiązków podatkowych i celnych. Nie może jednak być wątpliwości, że zapewnienie nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych winno nastąpić przez zaoferowanie przez administrację skarbową skorzystania z dedykowanych narzędzi i instrumentów prawnych skłaniających podmioty zobowiązane do dobrowolnej realizacji należności publicznoprawnych. Taki też był zamiar prawodawcy, skoro odwołał się w art. 28 ust. 3 ustawy o KAS do pomocy w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków podatkowych, definiując „obsługę i wsparcie podatnika i płatnika” w kontekście zadań naczelnika urzędu skarbowego wskazanych w art. 28 ust. 1 pkt 5 tej ustawy. Potwierdza się więc, że nazbyt ogólne określenia preambuły należy odczytywać w powiązaniu z treścią przepisów ustawy o KAS określających uprawnienia i obowiązki adresatów (organów KAS jak i podmiotów zobowiązanych). Sama preambuła nie ma zatem charakteru normatywnego, ale może mieć pomocnicze znaczenie w wykładni przepisów komentowanej ustawy.

²⁰ W uzasadnieniu projektu ustawy znalazły się odniesienia do obsługi podmiotów zobowiązanych.

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

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

1. Ustawa określa:

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

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

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

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

1. Uwagi ogólne

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

ku jednostkach redakcyjnych, stąd jego jakość legislacyjna może budzić uzasadnione wątpliwości. W ust. 1 został określony zakres przedmiotowy ustawy o KAS, ujęty w zaledwie czterech punktach; z kolei ust. 2 art. 1 tej ustawy zawiera quasi-definicję KAS; natomiast ust. 3 jej art. 1 ma charakter organizacyjny, gdyż dotyczy utworzenia służby funkcjonującej w ramach nowo tworzonej KAS. Z kolei w art. 1 ust. 4 wyjaśniono, jak należy rozumieć użyte w ustawie pojęcie osób zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS. Używane w ustawie skróty „KAS”, „funkcjonariusz” zostały objaśnione w art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2.

Resumując, art. 1 ustawy o KAS nie tylko określa zakres regulacji ustawowej, lecz także stanowi namiastkę słowniczka ustawowego, a nawet zawiera definicję legalną Krajowej Administracji Skarbowej oraz wyjaśnienie skrótu „KAS”. Zamiast tworzenia regulacji hybrydowej, zasadne byłoby poprzestanie w komentowanym przepisie wyłącznie na sprecyzowaniu zakresu przedmiotowego ustawy oraz ewentualnym wskazaniu spraw i podmiotów wyłączonych spod jej regulacji²¹. W odrębnym przepisie niezbędne byłoby natomiast zamieszczenie słowniczka ustawowego, w którym wobec enumeratywnie wskazanych pojęć użyto by zwrotu: „Ilekcóż w ustawie jest mowa o (...) – należy przez to rozumieć (...)”. Zastosowanie takiego rozwiązania byłoby uzasadnione i potrzebne właśnie w odrębnej jednostce redakcyjnej ustawy dla zachowania prawidłowej techniki legislacyjnej zamiast niczym nieuzasadnionej praktyki ustawodawcy polegającej na wyjaśnianiu skrótów użytych w ustawie w różnych jej przepisach (zob. np. art. 14 ust. 1 pkt 1 – w odniesieniu do pojęć „Szkoły” i „komórek organizacyjnych urzędu obsługującego ministra”, art. 35 ust. 3 – w odniesieniu do CRDP, art. 35a ust. 1 – w odniesieniu do PUESC, art. 2 ust. 1 pkt 12a – w odniesieniu do Ordynacji podatkowej, art. 2 ust. 1 pkt 16a – w odniesieniu do Kodeksu karnego skarbowego) czy też na kreowaniu przepisów objaśniających pojęcia używane w danym rozdziale ustawy (zob. art. 94a i 94b).

2. Zakres przedmiotowy ustawy o KAS

2. W ust. 1 komentowanego przepisu został enumeratywnie wskazany przedmiot regulacji zawartej w ustawie o KAS, uszczegółowiony następnie w poszczególnych działach i rozdziałach stosownie do przyjętej systematyki tego aktu normatywnego. I tak:
 - 1) zadania KAS zostały określone w art. 2 (dział I);
 - 2) organy KAS zostały enumeratywnie wskazane oraz scharakteryzowane w art. 11–34 (dział II);
 - 3) organizacja KAS – ten obszar regulacji, dotyczący zwłaszcza jednostek organizacyjnych KAS, ich zadań oraz możliwości tworzenia delegatur i laboratoriów,

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

Opracowanie w obszerny sposób komentuje przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, uwzględniając wszystkie nowelizacje wprowadzone do tego aktu prawnego w latach 2017–2023. Autorzy szczegółowo omówili organizację oraz zadania KAS oraz wchodzącej w jej skład Służby Celno-Skarbowej. Dokonali charakterystyki oraz oceny prawnej działań podejmowanych przez organy KAS w celu realizacji jej zadań.

W szczególności omówiono poszczególne procedury kontrolne, w tym m.in.: kontrolę celno-skarbową, audyt i czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie oraz nabycie sprawdzające, koncentrując się na ich przebiegu, przedstawieniu praw i obowiązków organów kontrolnych oraz podmiotów kontrolowanych, a także formach zakończenia tych kontroli.

Przedstawiono także regulacje obejmujące procedury policyjne i wywiadowcze, pracy oraz służby w KAS i odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonariuszy.

Publikacja przeznaczona jest dla sędziów, adwokatów, radców prawnych, prokuratorów i doradców podatkowych, pracowników i funkcjonariuszy KAS oraz Ministerstwa Finansów.

Andrzej Melezini – doktor nauk prawnych; sędzia i prezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku; przewodniczący wydziału finansowego tego sądu; były radca prawny, autor wielu publikacji z zakresu prawa podatkowego oraz procedur administracyjnych.

Krzysztof Teszner – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa i Postępowania Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku; doradca podatkowy; członek: Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, International Center of Public Finance and Tax Law oraz Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego VI kadencji; wykładowca na studiach podyplomowych i szkoleniach podatkowych; autor ponad 160 publikacji z zakresu prawa i procedur podatkowych i administracyjnych.



9788383582832 W01P01



ISBN 978-83-8358-283-2

9 788383 582832

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: +48 801 044 545

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

