

Anna Kobyłska¹

Kierunki zmian w polskiej administracji celnej

Streszczenie: Artykuł przedstawia kierunki zmian w polskiej administracji celnej. Zmiany te mają na celu skonsolidowanie Urzędu Celnego z administracją fiskalną i kontrolą fiskalną w Administracji Skarbu Państwa. Omówiono również zmiany, które mają zostać wprowadzone do administracji skarbowej i podatkowej oraz ich kierunek działania. Trudno powiedzieć, czy nowa struktura (urzędy skarbowe, urzędy celne, urzędy skarbowe i izby administracji skarbowej) będzie skuteczniejsza niż istniejący system urzędów skarbowych, urzędów celnych, izb skarbowych i izb celnych. Nie ma sposobu wykazania, że nowy system będzie lepszy od obecnego. Trzeba poczekać na efekty.

Słowa kluczowe: Izba Celna, Administracja Skarbu Państwa, Służba Celna, administracja celna, urzędy skarbowe, urzędy celne i skarbowe oraz izby administracji skarbowej.

Directions of changes in the Polish customs administration

Summary: The article presents the directions of changes in Polish customs administration. The said changes are to consolidate the Customs Office with fiscal administration and fiscal inspection into National Treasury Administration. Changes that are to be introduced into fiscal and customs administration and the direction thereof were also covered. It is hard to say whether the new structure (revenue offices, customs and fiscal offices and fiscal administration chambers) will be more effective than the existing system of revenue offices, customs offices, fiscal chambers and customs chambers. There is no way of proving that the new system will be better than the current one. We will have to wait for the effects.

Key words: Customs Chamber, National Treasury Administration, Customs Service, customs administration, revenue offices, customs and fiscal offices and fiscal administration chambers.

¹ Dr Anna Kobyłska – Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Izba Administracji Skarbowej w Bydgoszczy.

1. Wstęp

Pod koniec 2015 roku rozpoczęto prace nad ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej² oraz ustawą przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej³. Celem zmiany była konsolidacja Służby Celnej, administracji podatkowej oraz urzędów kontroli skarbowej i utworzenie jednolitej, administracji skarbowej, która zdaniem Ministerstwa Finansów w sposób efektywny i skuteczny przyczyni się do zwiększenia dochodów budżetowych. Niniejsze rozważania dotyczą zmian polskiej administracji celnej, kierunków w jakich zostaną przeprowadzone owe zmiany oraz jakie są ich założenia i czy ich wprowadzenie jest akceptowalne.

Nowa administracja skarbowa, według założeń Ministerstwa Finansów, ma być instytucją prostą, przejrzystą, działającą skutecznie dla dobra państwa. Połączone służby mają odpowiadać na potrzeby klientów, ułatwiać prowadzenie działalności gospodarczej przedsiębiorcom i w ten sposób zasłużyć na pozytywny wizerunek w oczach opinii publicznej. Z tych założeń jednolita administracja skarbowa ma być również gwarantem wzmocnienia jakości i skuteczności działań kontrolnych w obszarze stwierdzonych nieprawidłowości⁴.

2. Prawne uregulowania dotyczące kierunków zmian polskiej administracji celnej

Kierunki zmian polskiej administracji celnej wytyczone zostały przez ustawę Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową oraz ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (dalej KAS). Regulacje te stanowią „pakiet”, który miał umożliwić od dnia 01.03.2017 r. funkcjonowanie nowego modelu administracji finansów publicznych złożonego z byłej Służby Celnej, izb skarbowych i urzędów skarbowych oraz urzędów kontroli skarbowej.

W art. 1 ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazano, że Krajowa Administracja Skarbowa (zwana dalej KAS) jest wyspecjalizowaną administracją 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 zapewnia obsługę i wsparcie podatnika, płatnika i przedsiębiorcy. W prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych, KAS zastąpiła funkcjonujące organy, czyli administrację podatkową, kontrolę skarbową oraz Służbę Celną. Nowy aparat skarbowy jest podporządkowany ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

W uzasadnieniu do tej ustawy zostały przedstawione podstawowe cele stworzenia Krajowej Administracji Skarbowej tj. ograniczenie skali oszustw po-

² Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1947, z późn. zm.).

³ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, z późn. zm.).

⁴ Służba Celną. Raport roczny 2015, Ministerstwo Finansów, Warszawa, marzec 2015, s. 24-25.

datkowych, zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych oraz zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie i obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych, a także rozwój profesjonalnej kadry.

Fundamentalną zmianą jest utworzenie nowych organów administracji skarbowej. Zgodnie z art. 11 ust 1 cytowanej ustawy organami KAS są: minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz dyrektor izby administracji skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego, a także naczelnik urzędu celno-skarbowego.

W dalszej części ustawy określono sposób powoływania wymienionych organów, a także zadania należące do ich kompetencji. Dawne zadania i funkcje naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora urzędu kontroli skarbowej oraz naczelnika urzędu celnego zostały podzielone pomiędzy dwa organy: naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Według art. 28 KAS naczelnik urzędu skarbowego odpowiedzialny jest za pobór podatków, opłat, niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, a także pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. Do jego zadań również należy wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych, egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających. Kontrola podatkowa prowadzona na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej⁵ jest tzw. procedurą miękką, której głównym zadaniem jest pomoc w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych. Przepisy tej ustawy dają uprawnienie naczelnikowi urzędu skarbowego do powierzenia prowadzenia w jego imieniu niektórych spraw należących do właściwości tego organu, jednostce samorządu terytorialnego lub związkowi takich jednostek, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią: powierzenie prowadzenia spraw będzie następowało na podstawie porozumienia naczelnika urzędu skarbowego z jednostką samorządu terytorialnego lub związkiem takich jednostek.

Z kolei na podstawie art. 33 KAS można wyróżnić najważniejsze zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego: wykonywanie kontroli celno-skarbowej (tzw. kontrola twarda), która powstała poprzez połączenie kontroli skarbowej oraz kontroli wykonywanej przez Służbę Celną. Głównym zadaniem jest wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Naczelnik urzędu celno-skarbowego rozstrzyga również w drugiej instancji sprawy dotyczące odwołań złożonych przez kontrolowanych od decyzji wydanych przez ten organ w pierwszej instancji. Ten tryb prowadzenia kontroli ma przyspieszyć prowadzenie postępowania i doprowadzić do szybszego wydania decyzji ostatecznej w administracyjnym toku postępowania. Do pozostałych zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należą: rozpoznawanie,

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.).

zapobieganie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶, a także rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń dotyczących przeciwdziałania narkomanii, dóbr kultury, ochrony własności intelektualnej, ochrony przyrody i środowiska.

Dyrektor izby administracji skarbowej według ustawy jest organem nadzerczym w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego. Organ ten przejął byłe zadania i kompetencje dyrektora izby skarbowej oraz dyrektora izby celnej. Rozstrzyga w drugiej instancji sprawy należące w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych oraz jest organem pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach. Do jego zadań należy także nadzór nad naczelnikami urzędów skarbowych i naczelnikami urzędów celno-skarbowych. Zgodnie z art. 37 KAS, w sprawach organizacyjno-finansowych izba administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami skarbowymi oraz urzędami celno-skarbowymi, stanowi jednostkę organizacyjną kierowaną przez dyrektora izby administracji skarbowej. W związku z tym dyrektor izby administracji skarbowej jest odpowiedzialny za politykę kadrową i szkoleniową we wszystkich podległych mu jednostkach.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jako jedyny organ KAS posiada uprawnienia pozwalające na prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego oraz zapewnia dostęp do jednolitej i powszechnej informacji podatkowej i celnej. Dodatkowo dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej będzie prowadził działalność informacyjną i edukacyjną w zakresie przepisów prawa podatkowego.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej wykonuje zadania, które w dotychczasowym stanie prawnym realizował Szef Służby Celnej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Generalny Inspektor Informacji Finansowej, a także niektóre zadania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w szczególności dotyczące nadzorowania administracji podatkowej. Zadaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest nadzorowanie działalności wszystkich organów i jednostek organizacyjnych KAS, kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS, a także realizacja budżetu państwa w zakresie ustalonym przez KAS. Według ustawy również nadzoruje, koordynuje i wykonuje czynności-w ramach szczególnych uprawnień organów KAS i jej funkcjonariuszy. Wśród tych czynności można wyróżnić: uzyskiwanie niezbędnych informacji i danych osobowych podmiotów podlegających kontroli oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstw albo przestępstwa skarbowego, uprawnienie do prowadzenia obserwacji, stosowania kontroli operacyjnej, przesyłki niejawnie nadzorowanej, pozyskiwania danych telekomunikacyjnych. Szef KAS jest również odpowiedzialny za rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym przez Kodeks karny skarbowy oraz za przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

⁶ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047, z późn. zm.).

Według ww. ustawy wymienione uprawnienia mają pozwolić na skuteczniejszą walkę z oszustami podatkowymi i celnymi, zwłaszcza w zakresie wyłudzenia nienależnego zwrotu VAT oraz obrotu towarami z zagranicą.

Najważniejszym organem KAS jest minister właściwy do spraw finansów publicznych; jego nadrzędnym zadaniem jest koordynowanie i współdziałanie w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań KAS. W celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania, na podstawie art. 7 ust. 1 tej ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych posiada uprawnienia aby, w drodze zarządzenia, określić czteroletnie kierunki działania i rozwoju KAS, wskazując w nich cele do osiągnięcia, wskaźniki ich pomiaru oraz zasady raportowania. Jednocześnie minister do spraw finansów publicznych może w drodze zarządzenia, określać podstawy do przygotowania przez szefa KAS rocznych kierunków działania i rozwoju KAS oraz zasady ich raportowania. Organ ten w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw administracji publicznej określa również, w drodze rozporządzenia, terytorialny zasięg działania oraz siedzibę dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, a także siedzibę dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, uwzględniając potrzebę właściwej organizacji wykonywania zadań. Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje również upoważnienie dla Ministra Finansów do wyznaczania, w drodze rozporządzenia, organu KAS, który wykonuje niektóre zadania KAS oraz określa terytorialny zasięg jego działania, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań tej struktury.

W art. 36 cytowanej ustawy zostały wymienione wszystkie jednostki organizacyjne KAS, do których zaliczono: komórki organizacyjne urzędu obsługującego ministra, Krajową Informację Skarbową, izby administracji skarbowej, urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe, Krajową Szkołę Skarbowości oraz Centrum Informacji KAS. Dla usprawnienia wykonywania zadań KAS minister do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może tworzyć oddziały jednostek organizacyjnych KAS, określając zasięg terytorialny działania oraz siedzibę tych jednostek. Wszystkie jednostki organizacyjne KAS podlegają Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

Na podstawie przedmiotowej ustawy tworzy się Centrum Informatyki KAS, którego nadrzędnym celem jest zarządzanie zgromadzonymi przez wszystkie organy KAS zasobami w sposób zintegrowany. Według tej ustawy powstanie tej jednostki ma na celu stworzenie nowoczesnej administracji skarbowej, która w sposób efektywny będzie wykorzystywać zgromadzone informacje. Wszystkie organy KAS w związku z realizacją swoich zadań mogą zbierać i wykorzystywać informacje oraz występować o udostępnienie dokumentów zawierających informacje o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowo lub należności celnych od osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Zezwala się także organom KAS na zbieranie i przetwarzanie danych osobowych w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych⁷, także

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 922).

bez wiedzy osób, których te dane dotyczą. Jednak ustawa ta w art. 47 ust. 2 zakłada ograniczenie tych uprawnień; na mocy tego przepisu dane, o których mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych, będą mogły być zbierane i wykorzystywane oraz przetwarzane przez organy KAS wyłącznie, gdy będzie to niezbędne ze względu na zakres lub charakter prowadzonego postępowania lub przeprowadzonych czynności, z wyłączenie zbierania i wykorzystywania oraz przetwarzania informacji dostarczonych na podstawie odrębnych przepisów.

W art. 141 KAS przedstawiono katalog osób, które mogą być zatrudnione lub pełnić służbę w jednostkach organizacyjnych KAS, tzn.: funkcjonariuszy, członków korpusu służby cywilnej, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej⁸ oraz pracowników, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy⁹ i pracowników, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych¹⁰. Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o KAS za funkcjonariuszy uznaje się funkcjonariuszy służby celno-skarbowej, która ma być jednolitą umundurowaną formacją. Podział na wyżej wymienione kategorie ustawodawca uzasadnia koniecznością przydzielenia uprawnień i obowiązków dla poszczególnych pracowników i funkcjonariuszy. Ze względu na utworzenie całkiem nowej formacji, ustawa ta w sposób bardzo szczegółowo określa zasady przyjmowania do służby celno-skarbowej, stopnie służbowe, hierarchię służbową, zasady wynagradzania, a także prawa i obowiązki funkcjonariuszy oraz ich odpowiedzialność dyscyplinarną. W stosunku do pozostałych form zatrudnienia przepisy ustawy określają wyłącznie podstawowe zasady dotyczące zatrudnienia w jednostkach¹¹.

W ustawie przepisy wprowadzające ustawę o KAS przewidziano zasadę kontynuacji stosunków służbowych w ramach tej struktury, jednak nie dłużej niż do dnia 31.08.2017 r. Oznacza to, że osoby zatrudnione w izbach skarbowych z dniem 01.03.2017 r., lecz nie dłużej niż do dnia 31.05.2017 r. będą pracownikami zatrudnionymi w izbach administracji skarbowej zachowując ciągłość pracy. Analogicznie osoby, które pełniły służbę np. w urzędzie celnym bądź izbie celnej stały się od dnia 01.03.2017 r. jednak nie dłużej niż do dnia 31.05.2017 r. funkcjonariuszami służby celno-skarbowej, zachowując ciągłość służby¹². Istotne reguły dotyczące sposobu przekształcenia statusu prawnego pracowników oraz funkcjonariuszy służby celno-skarbowej zostały zawarte w art. 167-172 tej ustawy. Analiza powołanych przepisów prawnych prowadzi do następujących ustaleń. Funkcjonariusze służby celno-skarbowej oraz pracownicy otrzymują odpowiednio od dyrektora izby administracji skarbowej, dyrektora informacji skarbowej, dyrektora krajowej szkoły skarbowości, dyrektora centrum informatyki krajowej administracji skarbowej w terminie do 31.05.2016 r. pisemną propozycję

⁸ Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1345, z późn. zm.).

⁹ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2016 r. poz. 1666, z późn. zm.).

¹⁰ Ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1511, z późn. zm.).

¹¹ W. Modzelewski, *Opinia w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, Warszawa 2016, nr wpisu 00001, ISP/1956/08/16/OM,KW.

¹² A. Halicki, *Analiza projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2016, nr 8.

określającą nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby (art. 167 ust. 1 tej ustawy). Jeżeli dana osoba nie otrzyma w tym terminie pisemnej propozycji określającej nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby bądź odmówi przyjęcia tej propozycji, to jej – odpowiedni – stosunek pracy bądź służby wygaśnie z dniem 31.08.2017 r. (art. 170 ust. 1), a także przyjęcie propozycji zatrudnienia bądź służby skutkuje przekształceniem się dotychczasowego stosunku pracy na podstawie umowy na czas nieokreślony albo określony bądź stosunku służby w służbie przygotowawczej albo stałej w odpowiedni stosunek pracy bądź stosunek służby w służbie celno-skarbowej na podstawie umowy o pracę na czas nieokreślony albo określony bądź mianowania do służby przygotowawczej lub stałej (art. 171 ust. 1).

W kwestii zmian w administracji celnej wypowiedział się Sąd Najwyższy¹³ który wskazał, że nader niejasno rysuje się podział stanowisk, które mają być zajmowane przez pracowników i przez funkcjonariuszy. Sąd wskazał, że tworzy się w ramach Krajowej Administracji Skarbowej służbę celno-skarbową, która nie ma żadnej wyodrębnionej, hierarchicznie uporządkowanej struktury organizacyjnej. Jedynym wyznacznikiem przynależności do służby celno-skarbowej jest pozostawanie w administracyjnoprawnym stosunku służby, czyli bycie funkcjonariuszem. Przepis art. 1 ust. 2 ustawy stanowi, że w ramach KAS wyodrębnia się służbę celno-skarbową, będącą jednolitą i umundurowaną formacją, którą tworzą funkcjonariusze służby celno-skarbowej. Powyższe określenie służby celno-skarbowej, zdaniem Sądu, jest niepoprawne z punktu widzenia tworzenia i definiowania jakichkolwiek struktur organizacji administracji państwowej. Jak wskazał Sąd nie można bowiem, zasadnie mówić o utworzeniu określonej formacji, która nie ma żadnych wyodrębnionych zadań oraz ukształtowanej hierarchicznie struktury organizacyjnej, a tylko jest grupą osób, które łączy jedynie to, że podstawę ich zatrudnienia stanowi administracyjnoprawny stosunek służby. Ustawa o KAS, zdaniem Sądu, nie pozwala określić podstawowego dla istnienia służby celno-skarbowej elementu, czyli stanowisk, na jakich są zatrudnieni funkcjonariusze. Te stanowiska mają być dopiero ustalone w akcie wykonawczym do ustawy – rozporządzeniu wydanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 188 ust. 2 ustawy. Na marginesie, zdaniem Sądu Najwyższego wytyczne do wydania tego rozporządzenia są bardzo lakoniczne i ogólnikowe. Nie spełniają one ustanowionego w art. 92 ust. 2 Konstytucji RP wymogu, że upoważnienie do wydania rozporządzenia powinno zawierać wytyczne dotyczące treści aktu. Nie jest możliwe przeniesienie do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej obecnie obowiązujących regulacji dotyczących stosunków służby funkcjonariuszy, które są zawarte w nieobowiązującej już ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej, bez zachowania wyodrębnienia zadaniowego i organizacyjnego projektowanej służby celno-skarbowej. Zapewnienie jednolitości strukturalnej Krajowej Administracji Skarbowej wymagałoby w ogóle rezygnacji z administra-

¹³ Sąd Najwyższy Biuro Studiów i Analiz, *Opinia o poselskich projektach ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawionych przez grupę posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”*, BSA111-021-269-270/16 z dnia 7 lipca 2016 r. Źródło online: <http://opinie.news/kat-aktualnosc/1971-sad-najwyzszy-o-kas-sedziowie-krytycznie-o-poselskich-projektach>, [05.08.2016].

cyjnoprawnych stosunków służby jako podstawy zatrudnienia w tej administracji. W uzupełnieniu Sąd Najwyższy wskazał, że w administracji celnej do 1999 r. nie występowały administracyjnoprawne stosunki służby. Urzędnicy administracji celnej, zwani funkcjonariuszami, byli zatrudniani w ramach stosunków pracy na podstawie mianowania (zob.: ustawę z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych, a także rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 stycznia 1983 r. w sprawie niektórych praw i obowiązków urzędników administracji celnej). Koncepcja jednolitej Krajowej Administracji Skarbowej, w której podstawą zatrudnienia są wyłącznie stosunki pracy, teoretycznie jest także możliwa do przyjęcia. Podstawowy zarzut w stosunku do ww. ustawy polega na braku koncepcji uregulowania stosunków zatrudnienia w administracji skarbowej. Ustawodawca chcąc utrzymać administracyjnoprawne stosunki służby w administracji celnej, nie wyodrębniając jej organizacyjnie i zadaniowo w ramach Krajowej Administracji Skarbowej, prowadzi do regulacji całkowicie niespójnej, wywołującej szereg wątpliwości interpretacyjnych. Sąd wskazał również, że nieprawidłowa jest też prawna klasyfikacja osób zatrudnionych w Krajowej Administracji Skarbowej, zawarta w art. 141 ust. 1 ww. ustawy. Zgodnie z tym przepisem w jednostkach organizacyjnych KAS mogą być zatrudnieni członkowie korpusu służby cywilnej, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej oraz pracownicy, do których stosuje się przepisy Kodeksu pracy pracownicy, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych i pełniący służbę funkcyjną. Przedstawiona klasyfikacja nie odpowiada przede wszystkim strukturze źródeł prawa pracy. Jak wskazał Sąd Najwyższy, ustawa Kodeks pracy jest aktem powszechnym, mającym zastosowanie do wszystkich pracowników i pracodawców (art. 1 KAS). Przepis art. 5 ustawy stanowi, że jeżeli stosunek pracy określonej kategorii pracowników regulują przepisy szczególne, przepisy kodeksu stosuje się w zakresie nieuregulowanym tymi przepisami. Nie jest więc możliwe i poprawne wyodrębnienie kategorii „pracowników, do których stosuje się Kodeks pracy”. Można tylko mówić o grupach pracowników, do których mają zastosowanie regulacje szczególne. Te regulacje szczególne określają zarówno podmiotowy zakres swojego zastosowania, jak również zakres odstępstw od regulacji powszechnych zawartych w Kodeksie pracy. W administracji publicznej regulacje szczególne obejmują tylko pewien krąg stanowisk, które mają charakter urzędniczy. W administracji publicznej zatrudniani są także pracownicy na stanowiskach pomocniczych i obsługi, np. kierownicy, pracownicy gospodarczy, którzy nie należą do korpusu pracowników służby publicznej w ścisłym znaczeniu, gdyż ich praca niczym nie różni się od pracy u innych pracodawców. Zdaniem Sądu Najwyższego, umieszczenie w klasyfikacji pracowników Krajowej Administracji Skarbowej niepoprawnej kategorii pracowników, do których stosuje się Kodeks pracy ma ten skutek, że do pracowników zatrudnionych na stanowiskach pomocniczych i obsługi będą miały zastosowanie wszystkie przepisy ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w których jest mowa ogólnie o pracownikach. Zostaną oni więc objęci szczególnymi regulacjami tej ustawy, np. obowiązkiem składania oświadczeń majątkowych. Ustawodawca, wymieniając omawianą kategorię pracowników, jak się wydaje, nie wziął pod uwagę tego skutku.

3. Zakończenie

Podsumowując należy stwierdzić, że ustawy: o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej niewątpliwie stanowią zmianę koncepcyjną, przełamującą słabości obecnego modelu kierowania aparatem skarbowym przez trzech szefów (wiceministra nadzorującego urzędy i izby skarbowe, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej nadzorującego urzędy kontroli skarbowej i Szefa Służby Celnej nadzorującego organy celne). Nie można obiektywnie ocenić, czy nowa struktura scalająca w jeden organ urzędy skarbowe, urzędy celne i urzędy kontroli skarbowej, będzie bardziej efektywna od dotychczasowego ustroju tych organów. Nie sposób obiektywnie ocenić, czy nowy zreformowany ustrój będzie lepszy od dotychczasowego, gdyż nie pojawia się żadna nowa jakość o decydującym znaczeniu. Wdrożenie tych ustaw spowodowało, z przyczyn obiektywnych, zamieszanie i spadek efektywności funkcjonalnej tej struktury, co może potrwać kilka lat. Zatem biorąc dodatkowo pod uwagę pilną potrzebę zwiększenia dochodów do budżetu państwa, należy stwierdzić, że to nie jest najlepszy moment do wprowadzania takich zmian. Wadą tych ustaw jest to, że od samego początku powodowały wewnętrzny konflikt z organizacjami związkowymi pracowników skarbowych i celnych, który utrudnia ich prawidłowe wdrożenie oraz późniejsze funkcjonowanie.

Oceniając kierunki zmian administracji celnej zawarte w ustawach: o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową należy wskazać, że stanowią one zbiór dość przypadkowych regulacji o zróżnicowanym poziomie istotności: od ważnych, np. powołanie nowych organów ścigania przestępstw, do zupełnie drugorzędnych (nadanie sztandaru izbie administracji skarbowej), dlatego trudno ocenić obiektywnie całość tych regulacji. Wskazane ustawy stanowią w większości powtórzenie obowiązujących dotychczas przepisów, nadając im niekiedy nową formę lub przejmując je *in extenso*. Oddzielając rzeczy ważne od drugorzędnych, stanowiących zresztą większość tych ustaw, należy odpowiedzieć na pytanie, co w sensie ustrojowym regulacje te zmieniają. Jest to w istocie po pierwsze problem dotyczący wydzielenia w organach skarbowych nowej struktury (celno-skarbowej), która będąc mundurową służbą zastąpiła w sensie funkcjonalnym były urzędy kontroli skarbowej. Po drugie likwidacja odrębnej struktury organów celnych (izby i urzędy celne), które zostaną wchłonięte przez urzędy celno-skarbowe (na szczeblu pierwszej i drugiej instancji) i izby administracji skarbowej (jako organy wyższego stopnia). Po trzecie faktyczna likwidacja instancyjności, w przypadku decyzji wydanych przez organy celno-skarbowe, gdzie odwołanie rozpatruje organ wydający decyzję.

Nie budzi wątpliwości, że była struktura organów administracji skarbowej i celnej, stworzona na początku lat dziewięćdziesiątych zeszłego wieku, wymaga unowocześnienia, a w wielu przypadkach naprawy. Zasadniczą wadą dotychczasowego systemu jest brak jednolitego kierownictwa na szczeblu centralnym nad tą strukturą, która miała faktycznie trzech szefów (wiceministra nadzorującego urzędy i izby skarbowe, Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej nadzorującego urzędy kontroli skarbowej i Szef Służby Celnej nadzorującego organy celne). To były trzy niez-

leżne od siebie piony, nie zawsze skoordynowane w działaniu i nie poddające się wspólnemu efektywnemu zarządzaniu z perspektywy działania państwa jako całości. Konieczna reorganizacja tej struktury może być obiektywnie zbudowana na podstawie, po pierwsze kryterium funkcjonalnego, gdzie podział zadań między poszczególne organy wynika z ich odmiennej funkcji (wszystkie organy mają w sensie przedmiotowym analogiczny zakres właściwości, przy czym część zajmuje się administrowaniem, deklarowaniem i poborem danin publicznych, a inne wyłącznie czynnościami kontrolno – śledczymi). Po drugie, kryterium strukturalnego, gdzie podział zadań ma charakter przedmiotowy – istnieją organy specjalizujące się w administrowaniu tylko określonych danin, np. odrębne organy zajmują się cłami, poszczególnymi podatkami (w wielu krajach występują organy zajmujące się wyłącznie akcyzą) oraz innymi zadaniami o charakterze fiskalnym.

Poprzedni system organów aparatu skarbowego, w szczególności na szczeblu terenowym, miał charakter mieszany, w którym dominował wątek strukturalny: organy celne zajmowały się wymiarem, poborem i kontrolą danin celnych (w tym akcyzy i podatku od towarów i usług z tytułu importu) oraz akcyzy krajowej, a od dnia 01.08.2016 r. – także podatku od towarów i usług w nabyciu wewnątrzwspólnotowym od paliw silnikowych; urzędy kontroli skarbowej miały kompetencje funkcjonalne, koncentrując się na kontroli podatku od towarów i usług, natomiast urzędy skarbowe zajmowały się wymiarem i poborem większości podatków składających się na system podatkowy (z wyjątkiem wyżej wymienionych) będąc jednocześnie organami kontroli podatkowej w tym zakresie. Za koncepcją strukturalną przemawiają przede wszystkim względy praktyczne. Fachowość administracji podatkowej wymaga specjalizacji w poszczególnych problemach danin publicznych, gdyż rozwój międzynarodowego biznesu optymalizacyjnego i przestępczości, stanowią najistotniejsze wyzwanie dla administracji podatkowej. Niskie płace, drenaż personalny i brak systemu kształcenia zawodowego osłabił byłą strukturę tej administracji, zaś wymogiem czasu jest jej strukturalny charakter, gdzie tworzy się wyspecjalizowane przedmiotowo, fachowe organy, bo koncepcja funkcjonalna wymaga powszechnego rozwoju personalnego całości aparatu, który jest obecnie niemożliwy z przyczyn obiektywnych. Inaczej mówiąc, większe efekty daje wyspecjalizowanie organów w zakresie poszczególnych danin, niż zajmowanie się wszystkim, co jest obecnie niemożliwe do zrealizowania. To wyspecjalizowanie dotyczy zdobytego doświadczenia przez organy w zakresie poboru, wymiaru i kontroli poszczególnych danin publicznych. Przykładem takiego wyspecjalizowania, który wydawał się być właściwym kierunkiem, jest przekazanie Służbie Celnej nadzoru nad podatkiem akcyzowym. Dowodzą tego wszelkie wskaźniki: liczba postępowań karnych i podatkowych, a przede wszystkim wpływy z tytułu tego podatku, które od tego czasu systematycznie i rokrocznie wzrastały¹⁴.

Należy podkreślić, że upór w forsowaniu reformy doprowadził do spadku efektywności fiskalnej oraz organizacyjnej całości aparatu. Jest mało prawdopodobne,

¹⁴ W. Modzelewski, *Opinia w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej...*, dz. cyt., s. 7 i nast.

by reforma administracji skarbowej zapewniła dodatkowe wpływy do budżetu, a wręcz może zagrozić tym uzyskiwanym dotychczas, a ponadto – zwłaszcza w początkowym okresie – może skutkować dysfunkcyjnością administracji skarbowej. Efektywność wykonywania zadań przez służbę celno-skarbową w strukturze KAS na początku zaczęła spadać i nie sposób przewidzieć jak długo to potrwa. Optymalnym rozwiązaniem byłoby pozostawienie byłej struktury na szczeblu terenowym, przy jednoczesnym udoskonaleniu wymiany informacji między pionami administracji skarbowej i celnej, przy czym należałoby dążyć do scalenia systemów na szczeblu centralnym, reformy ministerstwa finansów poprzez – zmianę sposobu nadzoru i zarządzania, np. wyodrębnienie swobodnego Departamentu Głównego odpowiedzialnego za wszystkie organy podatkowe i wszystkie związane z tym sprawy, tak jak miało to miejsce w Polsce międzywojennej, kiedy istniał Naczelny Zarząd Ceł. Wprowadzona „rewolucja” jest zbędna, gdyż w zasadzie wszystkie jej pozytywne skutki opisane w uzasadnieniu ustawy o KAS można osiągnąć w ten prosty sposób.

Na uwagę zasługuje również fakt, że ustawa KAS spowoduje „ucywilnianie” większości funkcjonariuszy dotychczasowej Służby Celnej. Funkcjonariusze obecnie przechodzą proces zatrudniania w nowo powstałych urzędach. Takie rozwiązania budzą obawy dotyczące braku gwarancji zatrudnienia w nowych urzędach oraz braku gwarancji uposażenia zasadniczego na dotychczasowym poziomie, utrata uprawnień emerytalnych służb mundurowych, o które celnicy aktualnie się ubiegają. Reforma spowodowała, że w skali całego kraju kilkuset funkcjonariuszy celnych między innymi zajmujących się akcyzą zostało ze swoich środowisk celnych wyrwanych i umieszczonych w urzędach skarbowych. W wyniku tych działań pojawiły się konflikty dotyczące organizacji pracy, procedur załatwiania spraw, przepływu dokumentów i różnic w uposażeniu funkcjonariuszy celnych i pracowników urzędów skarbowych. Dla wielu funkcjonariuszy przede wszystkim dla tych z kilkudziesięcioletnim stażem w służbie, wprowadzenie w życie tej reformy oznacza utratę pracy oraz munduru (złamanie kariery zawodowej), również oznacza oczywiste straty materialne i prestiżowe dla tej grupy zawodowej. „Ucywilnianie” funkcjonariuszy może godzić także w interesy państwa, gdyż wiele wykonywanych dotychczas przez nich zadań, zgodnie z ustawą o KAS wykonywać będą pracownicy cywilni. Brak jest uzasadnienia merytorycznego tezy, że będą oni lepiej wykonywać zadania. Przeciwnie, umundurowani funkcjonariusze mają szansę większej skuteczności, zwłaszcza przy wykrywaniu przestępstw skarbowych, czyli w sferach, w których jak wiadomo działają zorganizowane grupy przestępcze, uszczuplenia należności budżetu państwa sięgają dziesiątek i setek milionów. Była Służba Celna zatrudniała w całym kraju ok. 16,6 tys. funkcjonariuszy, a celnicy rocznie wypracowywali do budżetu państwa ok. 86,6 mld zł – co stanowi ok. 30% dochodów budżetu państwa.

Zauważyć należy, że formułowane w uzasadnieniu ustawy argumenty za wprowadzeniem reformy, nie wskazują jakie korzyści konsolidacja ta przyniesie, ani nie znajdują odzwierciedlenia choćby w szacunkowych obliczeniach lub symulacjach. Analizując uzasadnienie do tej ustawy należy wskazać, że w początkowym okresie utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej nie przewiduje się zwiększenia wydatków na funkcjonowanie jednostek administracji celnej i skarbowej. Założe-

nie to było optymistyczne, gdyż na stworzenie jednolitego systemu informatycznego trzech pionów administracji skarbowej, a także na przeprowadzenie innych zmian organizacyjnych wymuszonych przez struktury poszczególnych jednostek, potrzeba nakładów finansowych i czasu.

Konkludując należy stwierdzić, że ustawy: o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową niewątpliwie stanowią zmianę koncepcyjną, przełamującą słabości byłego modelu kierowania tym aparatem przez trzech szefów. Jednak wadą tych ustaw jest to, że od samego początku powodują wewnętrzny konflikt z organizacjami związkowymi pracowników skarbowych i celnych, który nadal trwa. Nie można nadal obiektywnie ocenić, czy nowa struktura scalająca w jeden organ urzędy skarbowe, urzędy celne i urzędy kontroli skarbowej, jest bardziej efektywna od dotychczasowego ustroju tych organów. Nie sposób obiektywnie ocenić, czy zaproponowane zmiany ustrojowe są lepsze od dotychczasowych, gdyż nie pojawia się żadna nowa jakość o decydującym znaczeniu. Wdrożenie omawianych regulacji spowodowało, z przyczyn obiektywnych, spadek efektywności funkcjonalnej struktury Krajowej Administracji Skarbowej oraz chaos organizacyjny, który może potrwać kilka lat. Zatem biorąc dodatkowo pod uwagę pilną potrzebę zwiększenia dochodów do budżetu państwa, należy stwierdzić, że to nie był najlepszy moment do wprowadzania tego rodzaju zmian.

Bibliografia

- Halicki A., *Analiza projektu ustawy z dnia 31 maja 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej*, „Monitor Prawa Celnego i Podatkowego” 2016, nr 8.
- Modzelewski W., *Opinia w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, Warszawa 2016, nr wpisu 00001, ISP/1956/08/16/OM,KW.
- Sąd Najwyższy Biuro Studiów i Analiz, *Opinia o poselskich projektach ustaw o Krajowej Administracji Skarbowej oraz Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawionych przez grupę posłów Klubu Parlamentarnego „Prawo i Sprawiedliwość”*, BSA111-021-269-270/16 z dnia 7 lipca 2016 r. źródło online: <http://opinie.news/kat-aktualnosci/1971-sad-najwyzszy-o-kas-sedziowie-krytycznie-o-poselskich-projektach>, [05.08.2016].
- Służba Celna. Raport roczny 2015, Ministerstwo Finansów, Warszawa, marzec 2015.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1947, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające Krajową Administrację Skarbową (Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1511, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1345, z późn. zm.).

-
- Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2016 r. poz. 1666, z późn. zm.).
 - Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.).
 - Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 922).