

MONOGRAFIE PODATKOWE

Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI

**KONTROLA
CELNO-SKARBOWA
– PODSTAWOWE
ZAGADNIENIA**



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

**KONTROLA
CELNO-SKARBOWA –
PODSTAWOWE
ZAGADNIENIA**

Redakcja naukowa: prof. dr hab. Witold Modzelewski

Redaktor wydania: Alan Lipnicki

**Autorzy: Martyna Betiuk, Sebastian Kopacz,
Witold Modzelewski, Jan Plewa, Alicja Przybyło**

KONTROLA CELNO-SKARBOWA – PODSTAWOWE ZAGADNIENIA

(Wydanie pierwsze)

Stan prawny: 31 grudnia 2020 r.

Warszawa 2020

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

e-ISBN 978-83-63591-66-3

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Od Wydawcy.....	11
Wprowadzenie	12
Część I. Przepisy wprowadzające – ustawa wprowadzająca ustawę o KAS.....	14
1. Właściwość organów w zakresie kontynuacji postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe [Art. 199].....	15
2. Właściwość organów w zakresie kontynuacji postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia [Art. 200].....	17
3. Właściwość organów w zakresie niezakończonych postępowań kontrolnych i kontroli podatkowej [Art. 202].....	18
4. Właściwość organów odwoławczych od decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej [Art. 205].....	21
5. Właściwość organów w zakresie szczególnych rodzajów postępowań nadzwyczajnych [Art. 210].....	22
6. Organy właściwe w zakresie kontynuacji niezakończonych postępowań celnych [Art. 211].....	23
7. Właściwość organów odwoławczych w okresie przejściowym [Art. 213].....	24
8. Zachowanie w mocy rozstrzygnięć organów celnych [Art. 214].....	25
9. Właściwość organów w zakresie niezakończonych spraw dotyczących podatku akcyzowego [Art. 221].....	26
10. Utrzymanie w mocy wcześniej podjętych czynności w postępowaniach i kontrolach [Art. 254].....	27
Część II. Organy celno-skarbowe – ustawa o KAS.....	28
1. Organy KAS oraz ich właściwość rzeczowa i miejscowa [Art. 11].....	29
2. Uprawnienia Szefa KAS dotyczące monitorowania transakcji [Art. 16].....	33
3. Właściwość miejscowa Szefa KAS [Art. 17].....	35
4. Zastępca naczelnika urzędu skarbowego [Art. 31].....	36
5. Powołanie i odwołanie naczelnika urzędu celno-skarbowego [Art. 32].....	38

6.	Właściwość naczelnika urzędu celno-skarbowego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia ujawnione w związku z kontrolą celno-skarbową [Art. 33a].....	39
7.	Właściwość w zakresie powoływania zastępcy naczelnika urzędu celno-skarbowego [Art. 34]	42
8.	Nakaz udostępnienia dokumentów i informacji organom KAS [Art. 45]	43
9.	Obowiązek współdziałania z organami KAS, udzielania pomocy technicznej oraz udostępniania informacji [Art. 46]	46
10.	Możliwość zbierania, wykorzystywania i przetwarzania danych osobowych przez organy KAS [Art. 47].....	48
11.	Kompetencje organów KAS w zakresie wymiany informacji z organami ścigania państw członkowskich UE [Art. 47a].....	52
12.	Nakaz udzielania informacji przez banki i inne instytucje kredytowe i finansowe [Art. 48]	53
13.	Obowiązek przekazywania informacji w związku z kontrolą celno-skarbową [Art. 49].....	56
14.	Nakaz przekazywania informacji o rachunkach bankowych [Art. 49a].....	57
15.	Kara pieniężna za nieprzekazanie informacji nakładana przez organy KAS [Art. 49b].....	59
16.	Zasady i tryb udostępniania danych statystycznych dotyczących obrotu towarowego (INTRASTAT i EXTRASTAT) [Art. 50].....	60
17.	Podmioty uprawnione do dostępu do informacji uzyskanych w związku z kontrolą celno-skarbową i przechowywanie takich informacji [Art. 51]	62
18.	Możliwość udostępniania danych osobowych przetwarzanych w związku z poborem opłat elektronicznych oraz za przejazd autostradą [Art. 51a]	64
19.	Możliwość udostępniania danych i informacji ZUS [Art. 52]	66
20.	Zasady przetwarzania przez organy KAS danych osobowych w związku z zapobieganiem i zwalczaniem przestępczości [Art. 52a]	68
Część III.	Kontrola celno-skarbowa – ustawa o KAS	69
1.	Zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej [Art. 54].....	70
2.	Możliwość wykonywania kontroli stałej w zakresie wyrobów akcyzowych i gier hazardowych [Art. 55].....	78

3.	Nakaz wyłączenia z kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne [Art. 56]	81
4.	Podmioty kontrolowane [Art. 57].....	83
5.	Nakaz uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w kontroli celno-skarbowej [Art. 58].....	84
6.	Miejsce wykonywania czynności kontrolnych [Art. 59]	87
7.	Ustalenie terminu kontroli w porcie morskim [Art. 60].....	90
8.	Właściwość terytorialna w zakresie kontroli celno-skarbowej [Art. 61].....	92
9.	Wszczęcie kontroli celno-skarbowej [Art. 62]	93
10.	Termin zakończenia kontroli celno-skarbowej [Art. 63]	107
11.	Uprawnienia kontrolujących w toku kontroli celno-skarbowej [Art. 64].....	112
12.	Szczególne uprawnienia kontrolujących w toku kontroli celno-skarbowej [Art. 64a].....	125
13.	Nakładanie i zdejmowanie zamknięć urzędowych [Art. 65]	126
14.	Wzory zamknięć urzędowych, w tym pieczęci, stempli i innych znaków [Art. 66].....	133
15.	Ustawowe przesłanki zarządzenia konwoju towarów [Art. 67]	134
16.	Ustawowe przesłanki zarządzenia strzeżenia towaru [Art. 68]	137
17.	Ustawowe przesłanki zatrzymania pojazdów i kontroli rodzaju używanego paliwa [Art. 69]	139
18.	Tryb kontroli przesyłek pocztowych [Art. 70]	143
19.	Nakaz udostępniania danych dotyczących osób korzystających z usług pocztowych [Art. 71].....	145
20.	Obowiązki kontrolowanego oraz innych osób [Art. 72]	146
21.	Nakaz przeszukania i oględzin przedmiotu pozostającego w posiadaniu osoby trzeciej [Art. 73].....	149
22.	Warunki i środki niezbędne dla sprawnego przeprowadzenia kontroli [Art. 74]	151
23.	Koszty związane z realizacją obowiązków w ramach kontroli celno-skarbowej [Art. 75]	157
24.	Procedura przesłuchania kontrolowanego lub świadka na odległość [Art. 76]	158
25.	Zasady i tryb przeszukania lokali mieszkalnych [Art. 77].....	160
26.	Przesłanki i zasady przeszukania osoby [Art. 78]	162
27.	Zasady przeprowadzania kontroli krzyżowej [Art. 79]	164
28.	Możliwość oszacowania podstawy opodatkowania [Art. 79a].....	166

29.	Nakaz zawiadomienia naczelnika urzędu celno-skarbowego o zmianie adresu [Art. 79b].....	168
30.	Możliwość zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych [Art. 80].....	169
31.	Protokoły z czynności kontrolnych [Art. 81]	171
32.	Wynik kontroli [Art. 82].....	175
33.	Ustawowe skutki nieprzejęcia kontroli celno-skarbowej przez Szefa KAS [Art. 82a].....	180
34.	Zasady przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe [Art. 83].....	181
35.	Protokół kontroli kończący kontrolę celno-skarbową [Art. 84]	186
36.	Wynik kontroli celno-skarbowej w zakresie przestrzegania przepisów prawa celnego [Art. 85].....	192
37.	Prowadzenie akt kontroli celno-skarbowej [Art. 86].....	193
38.	Możliwość podjęcia zakończonej kontroli celno-skarbowej po złożeniu skorygowanej deklaracji [Art. 87].....	195
39.	Możliwość przeprowadzenia kontroli jednoczesnej [Art. 88]	197
40.	Szczególne zasady kontroli celno-skarbowej – delegacja ustawowa [Art. 89].....	199
41.	Sposób pobierania próbek – delegacja ustawowa [Art. 89a].....	199
42.	Kontrola wyrobów akcyzowych – delegacja ustawowa [Art. 90]	199
43.	Kontrola gier hazardowych – delegacja ustawowa [Art. 91]	200
44.	Szczegółowy sposób i tryb kontroli celno-skarbowej w zakresie produkcji automatów do gier hazardowych i obrotu tymi automatami – delegacja ustawowa [Art. 91a].....	200
45.	Kontrola celno-skarbowa w zakresie wydobycia niektórych kopaliny – delegacja ustawowa [Art. 92].....	201
46.	Brak zastosowania niektórych przepisów do kontroli celno-skarbowej [Art. 93].....	204
47.	Odpowiednie stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej [Art. 94].....	206
Część IV.	Szczególne uprawnienia organów KAS – ustawa o KAS.....	214
1.	Zasady uzyskiwania i gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania danych i informacji; czynności operacyjno-rozpoznawcze funkcjonariuszy KAS [Art. 113]	215

2.	Możliwość zapobiegawczego udostępniania danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych [Art. 114]	218
3.	Możliwość udostępnienia i przetwarzania innych danych [Art. 115]	222
4.	Sprawowanie kontroli sądowej nad procesem uzyskiwania danych telekomunikacyjnych, pocztowych i internetowych [Art. 116].....	224
5.	Obserwacja i rejestracja przy użyciu środków technicznych zdarzeń w miejscach publicznych przez funkcjonariuszy KAS [Art. 117].....	226
6.	Zasady prowadzenia kontroli operacyjnej przez funkcjonariuszy KAS [Art. 118]	228
7.	Zasady wykonywania zakupu kontrolowanego; przyjęcie lub wręczenie korzyści majątkowej [Art. 119].....	233
8.	Zasady wykonywania niejawnego nadzorowania wytwarzania, przemieszczania i przechowywania przedmiotów przestępstwa oraz obrotu tymi przedmiotami [Art. 120].....	236
9.	Ustawowe wyłączenie bezprawności przy zakupie kontrolowanym i niejawnym nadzorowaniu [Art. 121]	239
10.	Zasady postępowania z danymi i materiałami uzyskanymi w ramach szczególnych uprawnień KAS [Art. 122].....	240
11.	Nakaz niszczenia danych i materiałów uzyskanych przez KAS [Art. 123]	244
12.	Zasady udostępniania informacji i danych innym organom, służbom i instytucjom [Art. 124].....	246
13.	Zasady udostępniania informacji i danych zagranicznym instytucjom lub organizacjom międzynarodowym [Art. 125]	247
14.	Nakaz współdziałania organów KAS z innymi organami i instytucjami [Art. 126]	248
15.	Zasady przetwarzania danych osobowych – odesłanie do odrębnych przepisów [Art. 126a]	249
16.	Zasady udostępniania informacji i danych Szefowi KAS i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego [Art. 127].....	250
17.	Zasady korzystania z informacji stanowiących tajemnicę bankową oraz informacji dotyczących umów związanych z obrotem instrumentami finansowymi [Art. 127a].....	252
18.	Pomoc innych osób przy wykonywaniu czynności operacyjno-rozpoznawczych [Art. 128]	255

19. Obowiązek przedstawienia przez Szefa KAS informacji o działaniach niejawnych funkcjonariuszy KAS wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze [Art. 129]	257
20. Fundusz operacyjny [Art. 130]	258
21. Nakaz ochrony funkcjonariuszy wykonujących czynności operacyjno-rozpoznawcze oraz osób udzielających im pomocy. Dokumenty uniemożliwiające identyfikację [Art. 131]	259
22. Upoważnienie Zastępcy Szefa KAS lub funkcjonariusza [Art. 132]	262
23. Upoważnienie zastępcy naczelnika urzędu celno-skarbowego [Art. 132a]	264
24. Szczególne uprawnienia funkcjonariuszy [Art. 133]	265
25. Zasady wykonywania czynności służbowych; zatrzymanie osoby [Art. 134]	268
26. Sposób wykonywania czynności służbowych oraz współpraca Służby Celno-Skarbowej z Policją i Strażą Graniczną [Art. 135]	270
27. Zasady zatrzymania statku [Art. 136]	271
28. Zasady udostępnienia danych dotyczących osób korzystających z usług pocztowych oraz faktów i okoliczności świadczenia lub korzystania z tych usług [Art. 137]	274
29. Uzbrojenie oraz środki przymusu bezpośredniego [Art. 138]	275
30. Użycie i wykorzystanie środków przymusu bezpośredniego i broni palnej [Art. 139]	276
31. Delegacja ustawowa – zasady uzbrojenia, wyposażenia i środków przymusu bezpośredniego w KAS [Art. 140]	278
32. Jednostka specjalna KAS [Art. 141]	279
33. Zasady użycia broni palnej i środków przymusu bezpośredniego w przypadku przejęcia jednostki pływającej KAS przez załogę innego statku [Art. 142]	280
34. Zakres zastosowania przepisów Ordynacji podatkowej o tajemnicy skarbowej [Art. 143]	281
Bibliografia	285
Judykatura	288
Akty prawne	288

Wykaz skrótów

- BISP** – „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych”
- ISP** – Instytut Studiów Podatkowych
- KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa
- k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740)
- KE** – Komisja Europejska
- k.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
- k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.)
- k.p.a.** – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
- k.p.k.** – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.)
- KRS** – Krajowy Rejestr Sądowy
- NBP** – Narodowy Bank Polski
- NIP** – numer identyfikacji podatkowej
- Ordynacja podatkowa** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
- Prawo celne** – ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1382)
- Prawo o ruchu drogowym** – ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 110 ze zm.)
- Prawo pocztowe** – ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1041)
- Prawo przedsiębiorców** – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.)
- Prawo telekomunikacyjne** – ustawa z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2460)
- rozporządzenie nr 952/2013** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie nr 1306/2013** – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylające rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr

2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008
(Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 549)

RP – Rzeczpospolita Polska

SN – Sąd Najwyższy

TK – Trybunał Konstytucyjny

UE – Unia Europejska

ustawa o KAS – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.)

ustawa wprowadzająca ustawę o KAS – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)

ustawa z dnia 2 marca 2012 r. – ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 452)

ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)

ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. – ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2354)

ustawa z dnia 9 marca 2017 r. – ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 859)

ustawa z dnia 11 marca 2004 r. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)

ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1170)

ustawa z dnia 14 grudnia 2018 r. – ustawa z dnia 14 grudnia 2018 r. o ochronie danych osobowych przetwarzanych w związku z zapobieganiem i zwalczaniem przestępczości (Dz.U. z 2019 r. poz. 125)

ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. – ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2094)

ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. – ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 1799)

ustawa z dnia 28 września 1991 r. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.)

ustawa z dnia 29 września 1994 r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 351 ze zm.)

WSA – wojewódzki sąd administracyjny

ZUS – Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Od Wydawcy

W 2017 r. dokonano generalnego przekształcenia zarówno organizacji administracji skarbowej, jak i – co kluczowe z perspektywy podmiotów prawa podatkowego – sposobu prowadzenia postępowań przez nowo powstałe organy celno-skarbowe. Nowe prawo ma na wielu płaszczyznach charakter rewolucyjny, gdyż dokonano głębokiej przebudowy procesu weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych. Przykładem jest chociażby pozbawienie kontrolowanego możliwości wyrażenia formalnej polemiki z treścią rozstrzygnięcia pokontrolnego zawartego w wyniku kontroli, co de facto ograniczyło możliwość jego działania wyłącznie do korekty deklaracji w ustawowym terminie. Jednocześnie wprowadzone zostały również rozwiązania, które określić można mianem kontrowersyjnych, takie jak np. zakaz tzw. antykorekty w sytuacji złożonej pokontrolnej korekty deklaracji podatkowej uwzględniającej ustalenia zawarte w wyniku kontroli. Rozwiązania te definitywnie kończą pewne utrwalone i akceptowane praktyki podatkowe, takie jak kontynuacja sporu podatkowego w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Omawiane zmiany są z perspektywy podatników doniosłe, zmniejszają jednak ich dotychczasowe instrumenty procesowe oraz ochronę prawną.

Niniejsza praca jest dziełem pracowników ISP. Została ona zbudowana na podstawie jednolitej koncepcji metodycznej; jest analizą poszczególnych wybranych uregulowań ustawy o KAS. Analizę tę rozpoczyna synteza treści normatywnej danej regulacji, kolejne części są pogłębieniem rozważań, a przede wszystkim przedstawieniem istotnych zagadnień prawnych wynikających z normy prawnej.

Prezentowane analizy prawne dotyczą przede wszystkim kontroli celno-skarbowej, z uwzględnieniem instrumentów pozyskiwania informacji i danych zarówno od podatnika, jak i w ramach wymiany między organami skarbowymi. Podkreślenia wymaga, że transfer tych danych, a także nowe instrumentarium ich pozyskiwania zostały w ostatnim czasie znacząco rozbudowane. Powyższe rozwiązania mają istotne znaczenie dla podmiotów prawa podatkowego; stanowią one również podstawę do ingerencji w często najbardziej strzeżone tajemnice tych podmiotów.

Praca dotyczy stanu prawnego na dzień 31 grudnia 2020 r.

Wprowadzenie

1. Przedmiotem niniejszej książki jest problematyka prawna kontroli celno-skarbowej wykonywanej przez naczelników urzędów celno-skarbowych. Analiza obejmuje także przepisy ustawy wprowadzającej ustawę o KAS (art. 199–214, 221 i 254) oraz szczególne uprawnienia organów KAS (uregulowane w art. 113–143 ustawy o KAS). Zasadniczym przedmiotem rozważań są nowe przepisy regulujące ustroj organów celno-skarbowych (art. 11, 17, 31, 32–34, 45–52a ustawy o KAS) oraz zasady i tryb wykonywania kontroli celno-skarbowej (art. 54–92 ww. ustawy). Celem niniejszej pracy jest szczegółowa analiza stanu prawnego, który cechuje się nie tylko formalną złożonością, lecz również może budzić on spory co do treści obowiązujących w tym zakresie norm prawnych od dnia 1 marca 2017 r. Przepisy wprowadzone z tą datą rodzą wiele wątpliwości interpretacyjnych tak w piśmiennictwie prawniczym, jak i w wypowiedziach Ministerstwa Finansów i Szefa KAS. Z oczywistych względów istnieje na ten temat uboga doktryna sądowa. Autorzy kierowali się w niniejszej pracy systematyką analizowanych zagadnień ukształtowaną przez ustawodawcę w treści ustaw objętych zakresem tej książki, co w ich przekonaniu ułatwia jej lekturę. Systematyka ta jest zresztą w pełni poprawna metodologicznie, gdyż:

- 1) w przypadku wprowadzenia nowego typu kontroli wykonywanych przez organy skarbowe punktem wyjścia rozważań są zasady intertemporalne rządzące zasadą kontynuacji rozpoczętych procedur (część I);
- 2) powołanie nowych organów prowadzących te kontrole wymaga syntetycznej prezentacji ich systemu (część II);
- 3) układ wewnętrzny i systematyka przepisów regulujących wykonywanie kontroli celno-skarbowej są zgodne z ogólnie przyjętą zasadą prezentacji tej problematyki (część III);
- 4) szczególne uprawnienia organów KAS, niezwiązane z wykonywaniem kontroli celno-skarbowej, stanowią ważne uzupełnienie wiedzy dotyczącej analizowanego tematu (część IV).

2. W książce omówiono ponad 100 szczegółowych problemów poznawczych, które co do zasady dotyczą treści ściśle określonych przepisów prawa. Mamy nadzieję, że pozwoli to Czytelnikom lepiej zrozumieć przekaz autorski, a pomocniczy charakter ma zacytowana treść przepisów, co w przekonaniu autorów podniesie walor praktyczny niniejszej książki, która nie jest sensu stricto komentarzem do konkretnej ustawy, lecz może przynajmniej częściowo być w ten sposób wykorzystana.

3. Koncepcja ustawowa kontroli celno-skarbowej, obowiązująca w Polsce od dnia 1 marca 2017 r., ukształtowana została na podstawie następujących założeń:

- 1) zasady kontynuacji podmiotowej dotyczącej postępowań kontrolnych prowadzonych przez zniesione organy (dyrektorów urzędów celnych i dyrektorów izb celnych) – postępowania te są kontynuowane przez nowo powołane organy skarbowe;
- 2) zasady kontynuacji przedmiotowej przez nowo powołane organy, które są właściwe w zakresie czynności proceduralnych i prawnomaterialnych dotyczących postępowań, które były prowadzone i zakończone przez zniesione organy;
- 3) wzmocnienia i poszerzenia uprawnień nowo powołanych organów wykonujących kontrole celno-skarbowe w porównaniu do kompetencji, które przysługiwały dyrektorom urzędów kontroli skarbowej wykonujących kontrolę skarbową;
- 4) ograniczenia kontradyktoryjnego charakteru trybu wykonywania kontroli celno-skarbowej – kontrola ta jest wykonywana w trybie inkwizycyjnym, który co do zasady ma charakter jednostronny, gdyż wszystkie kluczowe rozstrzygnięcia podejmowane są samodzielnie przez właściwe organy kontroli, a podmiot kontrolowany nie ma istotnych uprawnień procesowych mogących mieć wpływ na sposób wykonywania tej kontroli. Podmiot kontrolowany nie ma nawet formalnego środka procesowego dotyczącego wypowiedzenia się na temat treści wyniku kontroli;
- 5) radykalnego ograniczenia uprawnień podatników w zakresie korekty deklaracji podatkowych składanych po wydaniu wyniku kontroli – korekta ta jest skuteczna wyłącznie wtedy, gdy jest zgodna z treścią tego wyniku.

4. Zasady te mają nie tylko znaczenie proceduralne, lecz również prawnomaterialne. W istotny sposób różnicują pozycję prawną podatników i innych podmiotów prawa podatkowego. Można nawet udowodnić tezę ogólną, że podmioty, którym doręczono wynik kontroli celno-skarbowej, mają w zakresie tego wyniku ograniczony status prawnomaterialny.

5. W książce omówiono także wybrane przepisy ustawy wprowadzającej ustawę o KAS. Mimo że od ich wejścia w życie upłynęły już 4 lata, wciąż zachowują aktualność. W toku jest bowiem obecnie wiele postępowań podatkowych, które zostały wszczęte, zanim zaczęły obowiązywać omawiane przepisy. Wynika to zarówno z długotrwałego prowadzenia postępowań, jak i z licznych wyroków sądów administracyjnych uchylających decyzje wydane pod rządami poprzednich regulacji. Z powyższych powodów autorzy niniejszej książki uznali za stosowne – ze względu na jej praktyczny charakter – omówienie także przepisów ustawy wprowadzającej ustawę o KAS, które de facto regulują przebieg postępowań toczących się w momencie jej wejścia w życie.

Część I. Przepisy wprowadzające – ustawa wprowadzająca ustawę o KAS

1. Właściwość organów w zakresie kontynuacji postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe [Art. 199]

1. Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wszczęte i niezakończone przez inspektorów kontroli skarbowej jako finansowe organy postępowania przygotowawczego do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przejmują do prowadzenia odpowiednio właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych.
2. Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wszczęte i niezakończone przez urzędy celne jako finansowe organy postępowania przygotowawczego do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przejmują do prowadzenia odpowiednio właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych.
3. Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wszczęte i niezakończone przez urzędy skarbowe jako finansowe organy postępowania przygotowawczego do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przejmują do prowadzenia odpowiednio właściwi naczelnicy urzędów skarbowych.
4. Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2–4, art. 56a, art. 56b, art. 57 § 1, art. 60–62, art. 69 § 2, art. 71, art. 72, art. 75, art. 76 § 2 i 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, art. 80a, art. 81–83, art. 84 § 1, art. 106l i art. 106ł ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2016 r. poz. 2137, 2024 i 2138 oraz z 2017 r. poz. 88), ujawnione do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przez inspektorów kontroli skarbowej lub urzędy celne jako finansowe organy postępowania przygotowawczego, wszczynają i prowadzą właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych.

Zasady ogólne

Omawiana ustawa wprowadza zasadę kontynuacji postępowań (czynności i kontroli). Postępowania wszczęte i niezakończone w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe po dniu wejścia w życie ustawy o KAS przejmują do prowadzenia odpowiednio wskazane w tym przepisie właściwe organy (naczelnicy urzędów celno-skarbowych lub naczelnicy urzędów skarbowych). W przypadku postępowań wszczętych przez inspektorów kontroli skarbowej oraz postępowań wszczętych przez urzędy celne właściwi są naczelnicy urzędów celno-skarbowych, a w przypadku postępowań wszczętych przez urzędy skarbowe właściwi są naczelnicy urzędów skarbowych. Zgodnie z ust. 4 postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, enumeratywnie wyliczone w tym przepisie, ujawnione przed dniem

wejścia w życie omawianej ustawy, wszczynają i prowadzą właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych.

Do dnia 1 marca 2017 r., czyli zanim zaczęła obowiązywać ustawa wprowadzająca ustawę o KAS, organami właściwymi w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe byli:

- 1) inspektorzy kontroli skarbowej jako finansowe organy postępowania przygotowawczego na podstawie art. 53 ust. 37 pkt 2 k.k.s.;
- 2) urzędy celne jako finansowe organy prowadzące postępowanie przygotowawcze na podstawie art. 53 ust. 37 pkt 3 k.k.s.

2. Właściwość organów w zakresie kontynuacji postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia [Art. 200]

1. Postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia prowadzone i niezakończone przez dyrektorów izb celnych, naczelników urzędów celnych oraz inspektorów kontroli skarbowej do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przejmują do prowadzenia właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych.
2. Postępowania w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2016 r. poz. 1047) prowadzone i niezakończone przez urzędy skarbowe do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, przejmują do prowadzenia właściwi naczelnicy urzędów skarbowych.

Zasady ogólne

Przejęcie postępowania przez naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Na mocy omawianego przepisu postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia prowadzone i niezakończone przez dyrektorów izb celnych, naczelników urzędów celnych i inspektorów kontroli celno-skarbowej do dnia wejścia w życie ustawy wprowadzającej ustawę o KAS przejmują właściwi naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Z kolei postępowania w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. prowadzone i niezakończone przez urzędy skarbowe do dnia wejścia w życie ustawy wprowadzającej ustawę o KAS przejmują właściwi naczelnicy urzędów skarbowych.

Do dnia 1 marca 2017 r., czyli zanim zaczęły obowiązywać przepisy powyższej ustawy, organami postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe byli:

- 1) urząd skarbowy na podstawie art. 118 ust. 1 pkt 1 k.k.s.;
- 2) inspektor kontroli skarbowej na podstawie art. 118 ust. 1 pkt 2 k.k.s.;
- 3) urząd celny na podstawie art. 118 ust. 1 pkt 3 k.k.s.

3. Właściwość organów w zakresie niezakończonych postępowań kontrolnych i kontroli podatkowej **[Art. 202]**

1. Postępowania kontrolne oraz kontrole podatkowe prowadzone w toku postępowania kontrolnego, prowadzone na podstawie ustawy uchylanej w art. 159 pkt 1, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej 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.
- 1a. W ramach postępowań kontrolnych, o których mowa w ust. 1 pkt 1, naczelnik urzędu celno-skarbowego może, w drodze decyzji, dokonać zabezpieczenia zobowiązania podatkowego. Przepisy dotychczasowe stosuje się.
2. W sprawach z zakresu stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wydanej przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, po dniu wejścia w życie ustawy, o której mowa w art. 1, właściwym organem jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej.
3. W sprawach z zakresu stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej, po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy właściwym jest naczelnik urzędu celno-skarbowego mający siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej.
4. Przepisy ust. 1–3 stosuje się odpowiednio do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy prowadzonych przez organy kontroli skarbowej na podstawie innych przepisów, niż przepisy ustawy uchylanej w art. 159 pkt 1.
5. Postępowania kontrolne przejęte przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 119g § 1 ustawy, o której mowa w art. 38, i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie dotychczasowych przepisów.

I. Zasady ogólne

Nastąpiła generalna zmiana właściwości organów kontroli w przypadku niezakończonych postępowań kontrolnych i kontroli podatkowych. Na skutek uchwalenia ustawy o KAS, w tym zwłaszcza zastąpienia dotychczasowych zasad

proceduralnych i prawnomaterialnych postępowania administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej przepisami regulującymi działalność jednolitej administracji skarbowej, powstała potrzeba wprowadzenia przepisów mających na celu sprawne wejście w życie regulacji dotyczących KAS¹. KAS przejęła realizację zadań wykonywanych przez kontrolę skarbową, administrację podatkową i Służbę Celną. W związku z wejściem w życie ustawy o KAS zniesiono następujące organy administracji rządowej: Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów celnych.

II. Zagadnienia szczegółowe

1. Obowiązki. Ustawa wprowadza nowe zasady kontynuacji wszczętych i niezakończonych na podstawie dotychczasowych przepisów postępowań kontrolnych i kontroli, kierując się zasadą ciągłości. Art. 202 określa właściwość rzeczową i miejscową organów prowadzących po dniu wejścia w życie ustawy o KAS wszczęte i niezakończone postępowania kontrolne. W przepisie tym zróżnicowano postępowania prowadzone dotychczas przez zniesione organy kontroli skarbowej, tj. przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej oraz Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Na mocy omawianych uregulowań postępowania kontrolne i kontrole podatkowe prowadzone w toku postępowania kontrolnego, wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie ustawy o KAS, 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.

2. Od dnia 1 marca 2017 r. naczelnik urzędu celno-skarbowego może w zakresie przejętych postępowań kontrolnych i kontroli podatkowej dokonać w drodze decyzji zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, zwłaszcza w przypadkach, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, tj.

¹ B. Dąbrowska i in., *Nowe uprawnienia administracji skarbowej*, Warszawa 2017, s. 11: „Pod rządami nowej ustawy Krajowa Administracja Skarbowa (dalej: KAS) przestały funkcjonować na dotychczasowych zasadach i w znanym dotychczas kształcie trzy odrębne służby:

- administracja podatkowa,
- służba celna,
- kontrola skarbowa.

Wdrożone zmiany spowodowały powstanie wyspecjalizowanej administracji rządowej z nowymi, szeroko rozwiniętymi uprawnieniami w zakresie twardej kontroli nakierowanej głównie na wykrywanie i zwalczanie oszustw i innych przestępstw podatkowych oraz ściganie ich sprawców”.

gdy zobowiązany trwale nie uiszcza podatków albo zbywa składniki majątku i tym samym próbuje udaremnić egzekucję administracyjną.

Przepisy przejściowe określają również tryb wzruszenia decyzji ostatecznych kończących postępowanie kontrolne, wydanych przez organy kontroli skarbowej do końca lutego 2017 r. W związku z likwidacją organów kontroli skarbowej od dnia 1 marca 2017 r. przyjęto co do zasady właściwość Szefa KAS w zakresie prowadzenia spraw w nadzwyczajnych trybach wzruszenia decyzji ostatecznych wydanych przed wejściem w życie ustawy o KAS przez Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej. W sprawach z zakresu stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wydanej przez Głównego Inspektora Kontroli Skarbowej po dniu wejścia w życie ustawy o KAS właściwym organem jest Szef KAS.

3. Odmiennie określono właściwość organu w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, wznowienia postępowania, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji wydanej przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Od dnia 1 marca 2017 r. właściwy jest naczelnik urzędu celno-skarbowego mający siedzibę w tym samym województwie, w którym miał siedzibę dyrektor urzędu kontroli skarbowej. Należy zwrócić uwagę na to, że w tym przypadku ustawodawca nie zastrzegł, że postępowania te powinny być prowadzone na podstawie dotychczasowych przepisów, nie ulega jednak wątpliwości, że przesłanki uzasadniające uruchomienie nadzwyczajnego trybu postępowania (np. stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej) powinny obowiązywać w dniu wydania decyzji ostatecznej.

4. Właściwość organów odwoławczych od decyzji dyrektorów urzędów kontroli skarbowej

[Art. 205]

1. Odwołanie od decyzji dyrektora urzędu kontroli skarbowej 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 niniejszej ustawy.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do zażaleń.
3. Od decyzji wydanych w pierwszej instancji przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy przysługują do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Do wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dotyczące odwołań.

Zasady ogólne

Ustawa wskazuje podmiot uprawniony do wniesienia odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Odwołanie to 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 na wniesienie odwołania od tych decyzji nie upłynął przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Dla adresatów decyzji ważne znaczenie (z czym wiązać się będą także gwarancje procesowe) ma też pouczenie o trybie odwoławczym zawarte w decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Powyższe zasady mają również zastosowanie do zażaleń. Wprowadzono ponadto możliwość złożenia do Szefa KAS wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy służącego od decyzji wydanych w pierwszej instancji przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

5. Właściwość organów w zakresie szczególnych rodzajów postępowań nadzwyczajnych

[Art. 210]

1. W sprawach wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji właściwe są organy, które stały się właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.
2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej 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 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, wydanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.
3. W sprawach postanowień przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Zasady ogólne

Ustawa określa właściwość organów w zakresie wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności, wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji. W tych przypadkach właściwe są organy, które stały się właściwe w takich sprawach od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy. Ponadto określono, że 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 Ordynacji podatkowej, wydanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Powyższe zasady mają również zastosowanie do postanowień.

W poprzednim stanie prawnym właściwymi organami byli dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, do których kompetencji należało wydawanie decyzji w sprawach określonych w ustawie oraz wydanie wyników kontroli (na podstawie art. 11 ust. 3a i 3b ustawy z dnia 28 września 1991 r.). Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej był właściwy jako organ pierwszej instancji w zakresie wydawania decyzji w sprawach określonych w ustawie, w tym wydania wyników kontroli (na podstawie art. 10 ust. 5a i 5b ustawy z dnia 28 września 1991 r.).

6. Organy właściwe w zakresie kontynuacji niezakończonych postępowań celnych

[Art. 211]

Postępowania celne wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy 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.

Zasady ogólne

Ustawa określa, że organami właściwymi w postępowaniach celnych wszczętych i niezakończonych przed dniem jej wejścia w życie są naczelnik urzędu celno-skarbowego oraz dyrektor izby administracji skarbowej.

Organami właściwymi prowadzącymi postępowania celne do dnia 1 marca 2017 r. byli:

- 1) naczelnicy urzędów celnych jako organy pierwszej instancji na podstawie art. 69 ust. 1 pkt 1 Prawa celnego;
- 2) dyrektorzy izb celnych jako organy odwoławcze oraz jako organy pierwszej instancji na podstawie art. 69 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy.

7. Właściwość organów odwoławczych w okresie przejściowym

[Art. 213]

1. Dyrektor izby administracji skarbowej jest organem odwoławczym od 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
 - jeżeli termin do wniesienia odwołania od tych decyzji nie upłynął przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.
2. Odwołania od decyzji w sprawach podatkowych i celnych wydanych w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych podlegają rozpatrzeniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do zażaleń.

Zasady ogólne

Ustawa określa właściwość organów do wniesienia odwołania od decyzji w okresie przejściowym, tj. po dniu wejścia w życie ustawy o KAS, jeśli termin na wniesienie odwołania nie upłynął przed tym dniem.

Zgodnie z zasadą intertemporalną odwołania od decyzji naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego oraz dyrektora urzędu kontroli skarbowej, a także dyrektora izby skarbowej oraz dyrektora izby celnej, wydanych w pierwszej instancji, składa się do dyrektora izby administracji skarbowej.

Do dnia wejścia w życie ustawy o KAS decyzję jako organ pierwszej instancji wydawał:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego,
- 2) naczelnik urzędu celnego (podatek akcyzowy),
- 3) dyrektor izby skarbowej,
- 4) dyrektor izby celnej.

Omawiany przepis ponadto wprowadza zasadę, że odwołania od decyzji w sprawach podatkowych i celnych wydanych w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych podlegają rozpatrzeniu przez Szefa KAS.

8. Zachowanie w mocy rozstrzygnięć organów celnych [Art. 214]

1. Pozwolenia, zezwolenia oraz inne decyzje i rozstrzygnięcia wydane przez organy celne przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy pozostają w mocy, o ile przepisy odrębne nie stanowią inaczej.
2. W zakresie, o którym mowa w ust. 1, właściwymi są organy, które stały się właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zasady ogólne

Po wejściu w życie ustawy o KAS nadal obowiązują wydane uprzednio przez organy celne pozwolenia, zezwolenia oraz inne decyzje i rozstrzygnięcia. Odstępstwo od tej zasady określają przepisy szczególne.

Do dnia 28 lutego 2017 r. organy celne wydawały w szczególności decyzje, rozstrzygnięcia, pozwolenia i zezwolenia. Organami, które stały się właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy (art. 69 Prawa celnego), są:

- 1) naczelnicy urzędów celno-skarbowych,
- 2) dyrektorzy izby administracji skarbowej,
- 3) Szef KAS,
- 4) minister właściwy do spraw finansów publicznych.

9. Właściwość organów w zakresie niezakończonych spraw dotyczących podatku akcyzowego

[Art. 221]

Postępowania w sprawach wynikających z przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym wszczęte i niezakończone ostatecznym rozstrzygnięciem przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy przejmują organy właściwe w takich sprawach po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Zasady ogólne

Przepis określa organy, które są właściwe do prowadzenia rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy o KAS postępowań w sprawach wynikających z ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

Na podstawie wspomnianej ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. do dnia 28 lutego 2017 r. postępowania dotyczące podatku akcyzowego były prowadzone przez:

- 1) naczelnika urzędu celnego na podstawie art. 13 ww. ustawy – jako organ pierwszej instancji;
- 2) dyrektora izby celnej na podstawie art. 13 ww. ustawy – jako organ drugiej instancji.

10. Utrzymanie w mocy wcześniej podjętych czynności w postępowaniach i kontrolach

[Art. 254]

Czynności już podjęte w postępowaniach i w kontrolach, o których mowa w art. 199–253, pozostają w mocy.

Zasady ogólne

W art. 254 określono, że czynności podjęte w postępowaniach i w kontrolach, o których mowa w art. 199–253, pozostają w mocy. Postępowaniami, o których mowa w tych przepisach, są:

- 1) postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (art. 199);
 - 2) postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia (art. 200 ust. 1);
 - 3) postępowania w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. (art. 200 ust. 2);
 - 4) postępowania przygotowawcze (art. 201);
 - 5) postępowania celne (art. 211);
 - 6) postępowania w sprawach zgłoszeń INTRASTAT (art. 237);
 - 7) postępowania w zakresie kar pieniężnych za naruszenie przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym² (art. 238);
 - 8) postępowania egzekucyjne (art. 239 i 240).
- Kontrolami, o których mowa w art. 254, są:
- 1) kontrole podatkowe prowadzone w toku postępowania kontrolnego, prowadzone na podstawie uchylanej ustawy z dnia 28 września 1991 r. (art. 202);
 - 2) kontrole oświadczeń majątkowych (art. 204);
 - 3) kontrole prawidłowości realizacji środka egzekucyjnego (art. 242).

² Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2140 ze zm., dalej „ustawa o transporcie drogowym”.