

Andrzej Gorgol

Uniwersytet Zielonogórski, Polska

agorgol@gmail.com

ORCID ID: [https:// orcid.org/0000-0002-4313-4426](https://orcid.org/0000-0002-4313-4426)

Krytyczne uwagi o ustawowym modelu kontroli celno-skarbowej

Critical Remarks on the Statutory Model of Customs and Revenue Control

Abstract: The National Revenue Administration should be equipped with procedural instruments so that it can carry out public tasks within the statutory competence of its bodies in a rational, efficient and effective manner. The founding of this new organisational structure was coupled with significant changes to the separate procedures hitherto used by the customs, tax and revenue control administrations subordinate to the Minister of Finance. Customs and revenue control is a new legislative concept, the design of which is based on the fundamental premise of unifying control proceedings. The Act on the National Revenue Administration reflects the organisational and procedural effects of the 2017 reform. An analysis of its provisions makes it possible to determine what model of customs and revenue control has been implemented in Poland. The unification and codification of the rules governing this procedure were neither complete nor free of the flaws of the earlier regulations. Not only have the errors of customs control and revenue control not been eliminated, but also new, highly controversial shortcomings have emerged. This study aims to demonstrate the truth of the thesis that both the customs and fiscal control model and its regulation by statutory provisions contain questionable solutions.

Keywords: customs and revenue control, revenue administration

Słowa kluczowe: kontrola celno-skarbowa, administracja skarbowa

Wprowadzenie

Kontrola celno-skarbowa jest pojęciem języka prawnego, które zostało wprowadzone do polskiego systemu prawnego z dniem wejścia w życie większości przepi-

sów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹, czyli 1 marca 2017 r.² Określenie to jest nowatorskie w tym znaczeniu, że dotychczas nie było ono stosowane i jest nowym konstruktem legislacyjnym. Nie zostało recypowane z rozwiązań stosowanych ani w I Rzeczypospolitej, w okresie zaborów, II Rzeczypospolitej, PRL, ani po transformacji ustrojowej z 1989 r. Oznaczenie instytucji prawnych nie może wprowadzać w błąd podmiotów interpretujących lub stosujących regulacje prawne. Nie powinno także być przypadkowe, gdyż przeczy to modelowi racjonalnego tworzenia prawa. Zgodnie z łacińską sentencją *nomen omen* nazwy coś znaczą, sygnalizują ich treść. Nietypowość i nowatorskość ustawowego określenia „kontrola celno-skarbowa” wskazuje na występowanie nowego modelu kontroli finansowej, która łączy cechy procedur celnych i skarbowych.

Unifikacja odrębnych rozwiązań proceduralnych może doprowadzić do wykształcenia różnych modeli kontroli finansowej. Pierwszy z nich można określić mianem „wspólnego zbioru”. W tym przypadku pomijane są odrębne unormowania każdej procedury. Nowy model jest konstruowany w następstwie ustalenia tożsamy, typowych rozwiązań dla każdej kontroli finansowej. Postępowanie legislacyjne jest ukierunkowane na poszukiwanie „tego, co łączy, a nie dzieli” zbiór elementów. Drugi model kontroli finansowej jest inkorporacyjny. Fundament jego konstrukcji został oparty na założeniu syntezy odrębnych instytucji proceduralnych. W tym modelu zbierane są rozwiązania prawne charakterystyczne dla wszystkich procedur kontrolnych, które mają zarówno cechy wspólne, jak i własne, nietypowe. Oznacza to, że opisuje on większą liczbę elementów niż paradygmat „wspólnego zbioru”. Jednak towarzyszy temu również mniejsza koherentność kontroli finansowej. Stopień niespójności znaczenia pojęcia języka prawnego może być zróżnicowany. Skala jej występowania jest mniejsza, gdy instytucje proceduralne są charakterystyczne tylko dla kontroli finansowej. Natomiast rośnie ona, gdy dodatkowo występują rozwiązania typowe dla innych procedur podatkowych. Jeszcze większy stopień skomplikowania i niespójności modelowej może mieć źródło w rozbudowywaniu zadań i funkcji realizowanych przez organy kontrolne. Wówczas kontrola finansowa staje się swoistą hybrydą, mającą również cechy procedur niefinansowych.

Unifikacja postępowań kontrolnych ma zawsze charakter formalny i prawotwórczy. Polega na uregulowaniu w jednym akcie prawnym materii, która dotychczas była rozproszona w różnych ustawach. Celem legislacyjnym jest kodyfikacja przepisów proceduralnych, która może być pełna lub niepełna. Warto zauważyć, że nie obie formy unifikacji mogą mieć racjonalne uzasadnienie, a wybór jednej z nich mieści się w zakresie uznania prawotwórczego. Niepełna kodyfikacja oznacza, że organy kon-

1 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 813 ze zm.), dalej jako ustawa o KAS.

2 Zob. art. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1948 ze zm.).

troli muszą stosować różne ustawy w tym samym postępowaniu. Zaletą tego rozwiązania jest ograniczenie zakresu kodyfikacji tylko do rozwiązań nietypowych dla danej procedury i eliminowanie powtórzeń tej samej materii, która ma zastosowanie także w innych postępowaniach. Natomiast pełna kodyfikacja ustawowych przepisów regulujących kontrolę stanowi ułatwienie dla ich adresatów, gdyż eliminuje wątpliwości związane z prawidłowym stosowaniem odesłań do innych aktów prawnych. Warto zauważyć, że nie jest możliwe stworzenie takiego aktu prawnego, który zawierałby wszystkie unormowania danej procedury. Wynika to z konstrukcji polskiego systemu prawa i zróżnicowania mocy prawnej przepisów. Z tego powodu zakres i skutki kodyfikacji pełnej są ograniczone, gdyż nie obejmują regulacji konstytucyjnych, jak i innych, ponadustawowych.

Niniejsze opracowanie ma na celu wykazanie prawdziwości tezy, że aktualny model kontroli celno-skarbowej, jak i jego uregulowanie budzą kontrowersje. Takie ujęcie zamierzenia badawczego wymaga skoncentrowania analizy materiału źródłowego i opartego na tej podstawie wywodu prawniczego na aspektach o znaczeniu kluczowym dla uregulowania tej procedury kontrolnej. Niezbędne dla jego zrealizowania jest zastosowanie metod dogmatycznej i historycznej, które są typowe dla nauki prawa. Natomiast metoda porównawcza została świadomie pominięta. Jak już wspomniano, pojęcie „kontrola celno-skarbowa” występuje tylko w polskim systemie prawnym.

1. Geneza i uzasadnienie wprowadzenia kontroli celno-skarbowej

Przed utworzeniem Krajowej Administracji Skarbowej (dalej powoływana jako KAS) w Polsce działały w ramach resortu kierowanego przez ministra finansów odrębne struktury organizacyjne, wyspecjalizowane w realizowaniu zadań z zakresu administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej. W demokratycznym państwie prawnym zadania publiczne powinny być wykonywane na podstawie i w granicach obowiązującego prawa³. Z tego powodu kompetencje, formy i środki działania organów władzy publicznej nie mogą być dowolne, ale powinny być precyzyjnie określone w przepisach ustawowych. Podmiotowe prawa i wolności są chronione konstytucyjnie, a ingerencja w ich treść jest możliwa tylko na podstawie ustawy lub aktu prawnego o wyższej od niej mocy obowiązywania⁴. Niewątpliwie wszystkie przejawy wykonywania kontroli finansowej powinny uwzględniać ten standard ustawy zasadniczej. W ramach takiej procedury organy władzy ingerują w prawa i wolności kontrolowanych podmiotów. Ustalenia kontrolne, wskazujące na wystąpienie naruszeń obowiązków mających źródło w przepisach prawa, powinny mieć dalsze następ-

3 Por. art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej jako Konstytucja RP.

4 Por. art. 30 i art. 31 Konstytucji RP.

stwa proceduralne. W przypadku kontroli celno-skarbowej uzasadniają one potrzebę wydania w postępowaniu jurysdykcyjnym stanowczego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach adresata decyzji⁵.

Przed powstaniem KAS była charakterystyczna dezintegracja formalno-prawna działań kontrolnych wykonywanych przez organy administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej. Każdy z nich działał na podstawie i w granicach odrębnej ustawy. Kontrola podatkowa była i jest nadal wykonywana na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej przez organy podatkowe pierwszej instancji⁶. Kontrola celna stanowi typowe zadanie administracji celnej, którego wykonywanie miało umocowanie w ustawie o Służbie Celnej⁷. Natomiast kontrola skarbową była zadaniem organów kontroli skarbowej⁸, które nie były organami podatkowymi, ale miały kompetencje takich organów⁹. Początkowo formami tej kontroli były postępowanie kontrolne, wywiad skarbowy i szczególny nadzór podatkowy¹⁰. Jednak przed akcesją Polski do Unii Europejskiej zadania z zakresu tego nadzoru zostały odebrane organom kontroli skarbowej i powierzone do wykonywania Służbie Celnej¹¹. Należy podkreślić, że na tym przykładzie znajduje potwierdzenie teza, iż kontrola skarbową i kontrola celna mają pewne cechy wspólne. Podstawowym czynnikiem różnicującym te procedury było kryterium podmiotowe, odnoszące się do umiejscowienia organu kontrolnego w resortowej administracji kierowanej przez ministra finansów. Istotne jest również to, że w ramach swobody legislacyjnej zadania publiczne mogły być przesuwane między różnymi strukturami administracyjnymi tego samego działu.

Stosunkowo znaczny stopień unifikacji administracji celnej, kontroli skarbowej i administracji podatkowej w ramach KAS uzasadniał także potrzebę dokonania fundamentalnej zmiany w ustawach regulujących dotychczasowe procedury kontrolne. Zarówno ustawa o Służbie Celnej, jak i ustawa o kontroli skarbowej przestały

5 Zob. art. 83 ust.1 ustawy o KAS.

6 Zob. art. 281 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.), dalej jako o.p.

7 Rozdział 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1799 ze zm.), dalej jako u.s.c.

8 Por. art. 8, art. 10 i art. 2 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 72 ze zm.), dalej jako u.k.s.

9 Zob. art. 31 ustawy o KAS i art. 13 o.p. w brzmieniu sprzed 1 marca 2017 r.

10 A. Gorgol, Kontrola skarbową, (w:) W. Wójtowicz (red.), Zarzys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2004, s. 435–441.

11 A. Gorgol, Dekompozycja prawna szczególnego nadzoru podatkowego w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej, (w:) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), Prawo finansowe w warunkach członkostwa polski w unii europejskiej, Lublin 2011, s. 157–167; A. Gorgol, Wyzwania teoretyczne i praktyczne związane z istotą szczególnego nadzoru podatkowego, (w:) P. Malinowski, T. Nowak, A. Sędkowska (red.), Kontrola podatkowa, skarbową i celna: Wyzwania teorii i praktyki, Warszawa 2013, s. 217–230.

w całości obowiązywać. Nowo powstała Służba Celno-Skarbowa¹² zastąpiła odrębne służby administracji celnej i kontroli skarbowej. Niewątpliwie użycie sformułowań „kontrola celno-skarbowa” i „Służba Celno-Skarbowa” trafnie sygnalizuje ich podobieństwa nie tylko semantyczne, ale i merytoryczne oraz funkcjonalne. Nowa, umundurowana i jednolita formacja przejęła funkcjonariuszy zarówno z administracji celnej, jak i urzędów kontroli skarbowej. W ramach KAS mają oni wykonywać te same zadania publiczne w ramach tych samych procedur.

Jak już wspomniano, kontrola podatkowa nie została zunifikowana pod względem formalno-prawnym. Przepisy wprowadzające ustawę o KAS nie uchyliły mocy obowiązywania przepisów działu VI Ordynacji podatkowej. Niewątpliwie było to działaniem racjonalnym, nawiązującym do istotnych cech tej procedury. Kontrola podatkowa jest wykonywana nie tylko przez organy resortowej administracji podatkowej, ale i samorządowe¹³ organy podatkowe pierwszej instancji. Już sama nazwa „Krajowa Administracja Skarbowa” trafnie wskazuje, że jej zakres znaczeniowy nie obejmuje administracji samorządowej, która nie ma struktur wieloszczeblowych, a więc działa tylko jako struktura terenowa. Przepisy regulujące jej działalność nie mają zastosowania do organów gminy, powiatu, samorządu wojewódzkiego. Wyłączenie kontroli podatkowej z zakresu obowiązywania Ordynacji podatkowej spowodowałoby rozległą lukę prawną w uregulowaniu procedur stosowanych przez samorządowe organy podatkowe pierwszej instancji.

Ustalenie celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego kontroli celno-skarbowej wymaga w pierwszej kolejności uwzględnienia treści preambuły ustawy o KAS. Choć ta część aktu prawnego nie zawiera norm prawnych lub elementów ich struktury, odgrywa ważną rolę w wykładni funkcjonalnej zawartych w nim przepisów¹⁴. Z analizy arengi wynika, że kontrola celno-skarbowa powinna być łączona z zamiarem legislacyjnym, jakim jest zapewnienie nowoczesnego, przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych oraz efektywnego poboru danin publicznych. Jak już wspomniano, każda kontrola służy zweryfikowaniu przestrzegania przez podmiot kontrolowany obowiązków na niego nałożonych przepisami prawa. Z tego powodu kontrola celno-skarbowa stanowi instrument proceduralny, który może być wykorzystany do osiągnięcia ustawowego celu. Warto także zauważyć, że preambuła zawęża zakres znaczeniowy pojęcia obowiązków przez przymiotniki „podatkowych i celnych”. Jest to rozwiązanie legislacyjne kontrowersyjne, gdyż poza podatkami są także inne daniny publiczne objęte powszechnym konstytucyj-

12 Zob. art. 1 ust. 3 ustawy o KAS.

13 W rzeczywistości dla podatku samorządowego *sensu stricto*, a więc będącego tylko dochodem gminny, organem kontroli podatkowej jest wójt, burmistrz, prezydent miasta.

14 A. Gorgol, Komentarz do Preambuły, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej; Komentarz, Warszawa 2018, s. 2–3; K. Teszner, Komentarz do Preambuły, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018, s. 45–50.

nym obowiązkiem ich ponoszenia¹⁵. Określenie „skarbowy” ma szersze znaczenie od wyrazu „podatkowy”. Z tego powodu oba wyrażenia języka prawnego nie mogą być uznane za tożsame, za synonimy. Natomiast fiskalny cel legislacyjny uregulowania funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej nie budzi wątpliwości. Kontrola celno-skarbowa jest instrumentem służebnym wobec funkcji dochodowej finansów publicznych¹⁶, gdyż służy zapewnieniu efektywności gromadzenia przez podmiot prawa publicznego dochodów zaliczanych do ustawowej kategorii danin publicznych.

Projekt ustawy o KAS został umotywowany m.in. tym, że rozproszenie i powielanie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb skarbowych powoduje niespójność i niejednolitość ich wykonywania¹⁷. Wpływa także negatywnie na brak optymalizacji wykorzystania kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych administracji resortowej podległej ministrowi finansów. Podatnicy podlegają różnym reżimom kontrolnym, a stosowanie wobec nich równocześnie kilku tożsamych procedur powoduje istotne różnice w ukształtowaniu pozycji prawnej podmiotów kontrolowanych. Wady te miały zostać wyeliminowane przede wszystkim przez konsolidację struktur administracji skarbowej. W uzasadnieniu projektu legislacyjnego podkreślono, że konsolidacja będzie miała charakter zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy¹⁸. Jednak błędnie powiązано jej aspekt przedmiotowy z departamentami Ministerstwa Finansów, a więc administracją działającą na poziomie centralnym. Po pierwsze, podmioty administrujące to są także urzędy i publiczne jednostki administracyjne¹⁹, stanowiące aparat pomocniczy organów administracji. Departamenty ministerialne mają ten status administracyjnoprawny. Po drugie, strona przedmiotowa i funkcjonalna administracji publicznej obejmuje realizację przez nią zadań publicznych²⁰. Jak już wspomniano, odbywa się to w ramach ustawowo określonych kompetencji. Konsolidacja przedmiotowa oznacza więc specjalizację w wykonywa-

15 Por. art. 84 i art. 217 Konstytucji RP.

16 Warto zauważyć, że w zagranicznej literaturze został sformułowany odmienny pogląd. W kontekście rozważań o organizacji administracji celnej i potrzebie jej funkcjonalnej unifikacji uznano za podstawowe funkcje fiskalną, kontrolną i bezpieczeństwa; szerzej zob. N. Shpak, O. Melnyk, M. Adamiv, W. Sroka, „Modern Trends of Customs Administrations Formation: Best European Practices and a Unified Structure, The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy” 2000, vol. XIII, nr 1, s. 189–211.

17 Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Druk Sejmowy nr 826 z dnia 3 czerwca 2016 r., s. 1

18 Uzasadnienie ..., *op. cit.*, s. 3, 4.

19 R. Michalska-Badziak, Podmioty administrujące, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013, s. 266–277.

20 Przedmiotem stosunku administracyjnoprawnego jest sprawa z zakresu administracji; zob. Z. Duniewska, Stosunek administracyjnoprawny: „Sytuacja Administracyjnoprawna, (w:) M. Stahl (red.), Prawo..., *op. cit.*, s. 69.

niu zadań publicznych przez wyznaczone do tego struktury organizacyjne i pozbawienie innych organów kompetencji do takiego działania. Po trzecie, konsolidacja nie może być mylona z centralizacją. Wykracza bowiem poza zadania objęte statutowym zakresem działalności poszczególnych departamentów Ministerstwa Finansów. Proces konsolidacyjny rozciąga się także na kompetencje struktur regionalnych i lokalnych administracji publicznej. W ujęciu podmiotowym polega on na połączeniu odrębnych struktur administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej oraz stworzeniu jednolitej KAS. Należy podkreślić, że w uzasadnieniu analizowanego projektu legislacyjnego niezasadnie pominięto konsolidację funkcjonalną administracji publicznej. Zaniechanie to jest zaskakujące, gdyż trafnie zdiagnozowana wada formalnego zróżnicowania procedur kontrolnych nie może być usunięta przez podmiotowy lub przedmiotowy proces unifikacyjny.

2. Kontrowersje związane z modelem kontroli celno-skarbowej

Zasady techniki prawodawczej wymagają, by przepisy ogólne były zawarte w początkowej części aktu prawnego²¹. Ten standard legislacyjny spełnia ustawa o KAS. Najbardziej ogólną jej jednostką organizacyjną są działy. Nie dziwi zatem to, że jej pierwszy dział został zatytułowany „Przepisy ogólne”. Natomiast nietypowe jest to, że przywołany akt prawny nie zawiera przepisu pełniącego funkcję tzw. „słowniczka ustawowego”. Skatalogowanie ustawowych definicji legalnych jest znacznym ułatwieniem w procesie ustalenia znaczenia pojęć języka prawnego, które nie występują w potocznym języku polskim. Takie rozwiązanie legislacyjne służy także zidentyfikowaniu istoty instytucji regulowanej przepisami prawa. Odnosząc te rozważania do kontroli celno-skarbowej, należy podkreślić, że jest ona pojęciem wysoce specjalistycznym, nietypowym dla potocznej polszczyzny. Już tylko ta konstatacja powoduje takie następstwo, że występuje konieczność zastosowania przepisu definiującego do wyjaśnienia, co znaczy to wyrażenie języka prawnego²². Podkreślić należy, że w takim przypadku organy tworzące prawo nie mogą działać uznaniowo, a tym bardziej dowolnie. Wiąże je bowiem zasady techniki prawodawczej. Brak zdefiniowania w przepisach ogólnych lub szczegółowych kontroli celno-skarbowej narusza więc standard demokratycznego państwa prawnego, którego przejawem jest przyzwoita legislacja. Odkodowanie znaczenia pojęcia ustawowego na podstawie definicji cząstkowych jego elementów leksykalnych, które występują w słownikach języka polskiego, nie prowadzi do usunięcia wątpliwości, co jest desygnatem tej procedury kontrolnej. Wyrażenie „kontrola celno-skarbowa” składa się z trzech wyrazów „kontrola” „celno” i „skarbowa”. Podkreślić należy, że zbiór ich desygnatów nie jest tożsamy z zakresem

21 Zob. §15 załącznika nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283, ze zm., dalej jako ZTP.

22 Zob. §146 ZTP.

znaczeniowym pojęcia języka prawnego. Jest to spowodowane przede wszystkim tym, że głównym czynnikiem kształtującym treść uregulowania kontroli celno-skarbowej jest umiejscowienie jej w określonym miejscu w strukturze aktu prawnego. Przyjmując założenie racjonalności tworzenia prawa²³ i stosując metodę wewnątrzsystemową wykładni jego przepisów, można dokonać ustaleń bardziej precyzyjnych niż te, które mają źródło w wykładni językowo-gramatycznej.

Określenie „kontrola celno-skarbowa” pojawia się w nomenklaturze działu V ustawy o KAS. Nie jest to tylko kwestia formalna, ale również istotne zagadnienie merytoryczne. Z tego rozwiązania legislacyjnego można wyciągnąć następujące konstatacje, w tym mające źródło we wnioskowaniu *argumentum a rubrica*. Po pierwsze, nazewnictwo poszczególnych działów ustawy nie jest przypadkowe, lecz nawiązuje do podstawowych instytucji powiązanych z organizacją i funkcjonowaniem KAS. Kontrola celno-skarbowa to jeden z głównych instrumentów stosowanych przez tę strukturę administracji publicznej. Została wymieniona w pierwszej kolejności wśród oznaczeń użytych w nomenklaturze działu V ustawy o KAS. Po drugie, kontrola ta nie jest jedyną procedurą uregulowaną w tej jednostce redakcyjnej. Na tej podstawie można sformułować „przez zaprzeczenie” jej definicję negatywną. Wskazuje ona na to, czym nie jest „kontrola celno-skarbowa”, ale nie wyjaśnia, co jest dla niej charakterystyczne. W tym ujęciu negatywnym jest to procedura stosowana przez organy KAS, inna niż nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości, audyt, czynności audytowe, urzędowe sprawdzenie i czynności wykonywane w ramach specjalnych uprawnień tych organów i funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej. Tak sformułowana definicja nie jest jednak pozbawiona kontrowersji. Ustawowe działy dzielą się na bardziej szczegółowe rozdziały. Kontrolę celno-skarbową regulują przepisy rozdziału 1 działu V ustawy o KAS. Natomiast pozostałe procedury są unormowane kolejnymi rozdziałami oznaczonymi tylko cyframi arabskimi: 2, 3, 4, 5. Już *primo facie* można zauważyć, że nazwy tych jednostek redakcyjnych odnoszą się do mniejszej liczby instytucji użytych w nomenklaturze V działu analizowanej ustawy. Pominęto nabycie sprawdzające, tymczasowe zajęcie ruchomości. Oczywiście nie należy tego rozumieć w ten sposób, że są one nieuregulowane przepisami ustawowymi. Nie tylko w ich przypadku występuje różnica formalna w oznaczeniu jednostek redakcyjnych, polegająca na stosowaniu zarówno cyfr arabskich, jak i liter alfabetu polskiego. Poza rozdziałem 1 w ten sposób wyróżniono rozdział 1a, zatytułowany „Kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne”, rozdział 1b – „Nabycie sprawdzające” i rozdział 1c – „Tymczasowe zajęcie ruchomości”²⁴. Stosowanie dodatkowych oznaczeń literowych sygnalizuje trafnie, że doszło do nowelizacji ustawy. Jednak istotniejsze jest to, że dodane jednostki redakcyjne zostały zamieszczone nie na samym końcu

23 J. Wróblewski, Racjonalny model tworzenia prawa, „Państwo i Prawo” 1973, nr 11, s. 4–6.

24 Analogiczne, cyfrowo-literowe oznaczenia 2a występują także w odniesieniu do rozdziału 2 zatytułowanego „Audyt”.

działu V, ale wcześniej, po rozdziale 1 i rozdziale 2. Świadczy to o świadomym działaniu legislacyjnym. Sens tego rozwiązania należy powiązać z tematycznym związkiem treści jednostek redakcyjnych oznaczonych tą samą cyfrą. Z kolei dodatkowe oznaczenie cyfrowe nadaje dodanej w wyniku nowelizacji ustawy jej jednostce redakcyjnej charakteru zbioru regulacji szczególnych. Cechy nietypowości, uszczegółowienia typowych unormowań należy rozpatrywać w stosunku do rozwiązań ogólnych zawartych w rozdziałach oznaczonych tą samą cyfrą.

Kontrowersje budzi niespójność nomenklatury działu V ustawy o KAS i zawartych w nim oznaczeń rozdziałów 1, 1a, 1b, 1c. Jak już wspomniano, kontrola celno-skarbowa nie może być utożsamiona z nabyciem sprawdzającym i tymczasowym zajęciem ruchomości. Procedury te mają inny cel, charakter i przebieg. Pojawia się jednak pytanie, czy mogą być one zrealizowane także w ramach kontroli celno-skarbowej? W przypadku tymczasowego zajęcia ruchomości odpowiedź jest jednoznacznie twierdząca. Procedura ta ma na celu zwiększenie efektywności egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i może być zrealizowana tylko w ramach kontroli celno-skarbowej²⁵. Warto zauważyć, że jest ona nie tyle środkiem kontroli, co instrumentem postępowania zabezpieczającego przyszlą egzekucję. Prawo do tymczasowego zajęcia ruchomości ma takie konsekwencje, że ta procedura jest fakultatywna i nietypowa dla wzorcowej kontroli. Natomiast uregulowanie nabycia sprawdzającego nie zawiera żadnego odniesienia do kontroli celno-skarbowej. Istotą tej procedury stanowi nabycie towarów lub usług w celu sprawdzenia wywiązywania się przez sprawdzanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego w zakresie ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej i wydawania nabywcy paragonu fiskalnego²⁶. Warto zwrócić uwagę na nazwanie podmiotu zobowiązanym, a nie kontrolowanym. Nabycie sprawdzające jest mniej sformalizowane, szybsze, inaczej wszczynane, kończone i dokumentowane niż typowa kontrola celno-skarbowa. Względy merytoryczne przemawiają więc na uznanie go za procedurę weryfikacyjną, ale nie kontrolną. Ustalenia te znajdują także potwierdzenie w jednoznacznym wyłączeniu²⁷ zastosowania do tej procedury rozwiązań typowych dla kontrolowania działalności gospodarczej²⁸. Analogiczne rozwiązanie występuje w przepisach regulujących kontrolę celno-skarbową²⁹. Jeżeli nabycie sprawdzające byłoby taką procedurą kontrolną, nie byłoby żadnego uzasadnienia do dwukrotnego użycia przepisów wyłączających zastosowanie do niej tych samych ograniczeń kontroli działalności gospodarczej.

25 Zob. art. 94y ust. 1 ustawy o KAS.

26 Zob. art. 94k ustawy o KAS.

27 Zob. art. 94w ustawy o KAS.

28 Zasady kontrolowania przedsiębiorców zawarte są w rozdziale 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. 2021 r. poz. 162 ze zm.).

29 Zob. art. 93 ustawy o KAS.

Kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne cele jest ukierunkowana na sformułowanie oceny, czy zostały one wykorzystane w sposób prawidłowy i zgodny z obowiązującymi przepisami³⁰. Ustawa o KAS łączy cel procedury tylko z prawidłowością wykorzystania wyrobu akcyzowego. Oznacza to w praktyce konieczność zweryfikowania nie tylko realizacji celu specjalnego, czyli wystąpienia ustawowego skutku, ale także sposobu, w jaki został on osiągnięty. Podmiotami kontrolowanymi są enumeratywnie wskazane państwowe jednostki organizacyjne podległe lub nadzorowane przez ministra obrony narodowej, służb specjalnych³¹, Policji i innych umundurowanych służb oraz straży³². Jak już wspomniano, struktury organizacyjne demokratycznego państwa prawnego powinny działać na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Z tego powodu konstytucyjny standard praworządności nie może być pomijany w ramach kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne cele państwowych jednostek organizacyjnych. Organy tej procedury powinny więc ocenić działalność podmiotów kontrolowanych, przyjmując także za punkt odniesienia kryterium legalności.

Nomenklatura użyta do oznaczenia kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne zawiera wyraz „kontrola”. Już z tego powodu można uznać ją za procedurę kontrolną. Jak już wspomniano, oznaczenie to nie występuje w przypadku nabycia sprawdzającego i tymczasowego zajęcia ruchomości. Kontrolowanie wykorzystania wyrobów akcyzowych na specjalne cele państwowych jednostek organizacyjnych nie może być uznane za kontrolę celno-skarbową. Tezę tę jednoznacznie potwierdza przepis, który ogranicza zakres przedmiotowy tej kontroli, wyłączając z niego procedurę opisaną w rozdziale 1a działu V ustawy o KAS³³. Pojawia się jednak pytanie o *ratio legis* takiego rozwiązania. Jak już wspomniano, przemawiają za tym względy legislacyjne, w tym konieczność wyodrębnienia zakresów procedur w przepisach ustawowych. Warto także podkreślić, że kluczową cechą kontroli celno-skarbowej jest jej finansowy charakter. Natomiast procedura kontrolowania wykorzystania wyrobów akcyzowych na cele specjalne ma odmienną istotę. Należy uznać ją za kontrolę administracyjną funkcjonowania państwowych jednostek organizacyjnych o wycinkowym zakresie przedmiotowym, czyli ograniczonym do aspektu gospodarowania wyrobami akcyzowymi. Kolejne wnioski o istocie analizowanej procedury można wyciągnąć także z normatywnego opisu organów kontrolnych³⁴. Zamknięty katalog ustawy obejmuje tylko organy administracyjne, w tym mini-

30 Zob. art. 94c ust. 1 ustawy o KAS, zgodnie z którym cel procedury powiązany jest tylko z prawidłowością wykorzystania wyrobu akcyzowego. W praktyce oznacza to konieczność zweryfikowania nie tylko realizacji celu specjalnego, czyli wystąpienia skutku opisanego w przepisie ustawy, ale ważne jest także, w jaki sposób został on zrealizowany.

31 Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencja Wywiadu i Centralne Biuro Antykorupcyjne.

32 Służba Ochrony Państwa, Państwowa Straż Pożarna, Straż Graniczna.

33 Zob. art. 56 ust. 1 ustawy o KAS.

34 Zob. art. 94a pkt 2 ustawy o KAS.

strów i szefów służb specjalnych. Nie mają one statusu organów KAS³⁵. Natomiast wykonywanie kontroli celno-skarbowej jest zdaniem przede wszystkim naczelnika urzędu celno-skarbowego³⁶. Podmiot ten ma status organu podatkowego i KAS³⁷. Organy kontroli wyrobów akcyzowych przeznaczonych na specjalne cele sprawują instancyjny nadzór administracyjny w stosunku do państwowych jednostek organizacyjnych funkcjonujących wewnątrz struktury administracji rządowej. Natomiast gdy podmiot kontrolowany jest umiejscowiony na zewnątrz tej struktury, sprawują one tzw. „policję administracyjną”³⁸. Obie formy władczego działania łączy to, że poza ustaleniami kontrolnymi formułowane są wiążące zalecenia pokontrolne³⁹. Nie występują one w typowej kontroli celno-skarbowej⁴⁰, która kończy się wynikiem kontroli⁴¹ lub protokołem kontroli⁴². Treść obu dokumentów urzędowych jest standaryzowana przepisami ustawowymi, które nie przewidują zamieszczenia w nich zaleceń pokontrolnych.

Szczególny nadzór podatkowy był jedną z form kontroli skarbowej nawet, gdy stał się zadaniem organu celnego⁴³. Z wykładni historycznej wynika więc konstatacja, że wyodrębnienie normatywne nadzoru i kontroli finansowej jest dokonywane w znacznym stopniu w sposób uznaniowy, niekonsekwentny i z pominięciem założeń doktrynalnych. W obecnym stanie prawnym posłużenie się określeniem „kontrola” w nomenklaturze procedury ukierunkowanej na zweryfikowanie wykorzystania wyrobów akcyzowych na cele specjalne, która jest w istocie formą nadzoru, świadczy wręcz o braku takiego rozgraniczenia i utożsamieniu obu instytucji. Skoro szczególny nadzór podatkowy był formą kontroli skarbowej, także kontrola wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne może zostać uznana za formę kontroli celno-skarbowej.

Utworzenie KAS było połączone z kodyfikacją procedur kontroli finansowej, stosowanych przez administrację celną, podatkową, kontroli skarbowej, funkcjonującą w ramach resortu kierowanego przez ministra finansów. Nowy model kontroli

35 Zob. art. 11 ust.1 ustawy o KAS.

36 Zob. art. 33 ust. 1 ustawy o KAS.

37 Nie każdy organ KAS jest zarazem organem podatkowym; zob. A. Gorgol, Komentarz do art. 11, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa..., *op. cit.*, s. 57–60.

38 M. Stahl, Funkcje administracji i jej podziały, (w:) M. Stahl (red.), Prawo..., *op. cit.*, s. 23.

39 Niekiedy są one również określane mianem: „środki korygowania działalności” i „środki nadzoru”; zob. M. Stahl, Kontrola i nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego, (w:) M. Stahl (red.), Prawo..., *op. cit.*, s. 444–448.

40 Odmienny pogląd sformułował A. Melezini, który traktuje kontrolę celno-skarbową w kategoriach tylko procedury policyjnej, a więc niemającej powiązania z nadzorem; zob. A. Melezini, Komentarz do art. 54, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa..., *op. cit.*, s. 234.

41 Zob. art. 82 ust. 1 i 2, art. 85 ustawy o KAS.

42 Zob. art. 84 ust. 1 i 2 ustawy o KAS.

43 J. Kulicki, Formy prawne działań kontrolnych organów podatkowych w sprawach zobowiązań podatkowych, „Analizy BAS” 2012, nr 1 (68), s. 10; A. Gorgol, Kontrola ..., *op. cit.*, s. 419.

celno-skarbowej opiera się na założeniu jej formalno-prawnej unifikacji. Jednak nie jest to kodyfikacja zupełna⁴⁴. Jak już wspomniano, w nowej ustawie zawarto tylko uregulowania odrębne w stosunku do typowych procedur podatkowych uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Świadczą o tym przepisy ustawy o KAS, przewidujące odpowiednie⁴⁵ zastosowanie do kontroli celno-skarbowej przepisów działów IV, VI i VII Ordynacji podatkowej⁴⁶. Podkreślić należy, że odesłanie następuje do uregulowań nie tylko kontroli podatkowej, ale i postępowania podatkowego. Prowadzi to do sformułowania wniosku, że z kontrola celno-skarbowa ma charakter hybrydalny. Stanowi połączenie procedur kontrolnych i postępowania jurysdykcyjnego. Z formalnego punktu widzenia organ podatkowy dokonuje w ramach jednego postępowania najpierw ustaleń typowych dla kontroli, a następnie zmienia się istota procedury na postępowanie kończące się decyzją rozstrzygającą o prawach i obowiązkach kontrolowanego⁴⁷. Ta transformacja proceduralna następuje bez formalnego wszczęcia postępowania podatkowego⁴⁸, a więc w ramach kontynuacji⁴⁹ już prowadzonych czynności⁵⁰. Faza typowej kontroli finansowej jest obligatoryjna. Natomiast stadium postępowania jurysdykcyjnego jest następcze i warunkowe. Zależy bowiem od

44 Na ciekawy aspekt braku zupełności uregulowania kontroli celno-skarbowej w ustawie o KAS zwrócili uwagę A. Reiwer-Kaliszewska i T. Nowak. Trafnie zdiagnozowali konieczność posługiwania się przepisami ustaw regulujących pojęcia prawne użyte w opisie zakresu przedmiotowego tej procedury; zob. A. Reiwer-Kaliszewska, T. Nowak, Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24, nr 3, s. 29–30, DOI: 10.15290/bsp.2019.24.03.01.

45 K. Teszner trafnie wskazuje, że odpowiednie zastosowanie przepisów o.p. do kontroli celno-skarbowej jest ograniczone do zakresu niuregulowanego przepisami ustawy o KAS i ma cechy rozwiązania odmiennego od stosowanego w u.k.s.; zob. K. Teszner, Stosowanie przez administrację skarbową przepisów Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej, (w:) A. Gorgol (red.), Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, Warszawa 2020, s. 593–595.

46 Zob. art. 94 ustawy o KAS.

47 Zob. art. 83 ust. 1 i 2 ustawy o KAS.

48 Odmienny pogląd sformułował J. Pater, który myli postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego i przekształceniu kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe; zob. J. Pater, Hybrydowa dwuinstancyjność postępowania podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 2, s. 41.

49 W art. 83 ust.1 ustawy o KAS użyto określenia „zakończona kontrola celno-skarbowa przekształca się”. Niewątpliwie jest ono nielogiczne i mylące. Nie może być kontynuowana procedura, która się zakończyła. Kontrola celno-skarbowa trwa, nie kończy się, lecz jest prowadzona w innej formie. Wskazany błąd jest powielany przez niektórych przedstawicieli doktryny; zob. np. W. Maruchin, Kontrola celno-skarbowa przestrzegania przez podatników obowiązków podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 6, s. 21.

50 W literaturze przedmiotu zostały sformułowane wątpliwości związane z nietrafnością określenia „przekształcenie” procedury; zob. K. Teszner, Komentarz do art. 83, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa..., *op. cit.*, s. 391–392; K. Teszner, Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1, s. 21.

uprzedniego stwierdzenia w toku kontroli naruszenia przez kontrolowanego przepisów prawa⁵¹.

Łączenie rozwiązań prawnych stosowanych w poszczególnych procedurach podatkowych⁵² stanowi niewątpliwie istotną, nietypową cechę modelu kontroli celno-skarbowej. Już chociażby z tego powodu model ten jest oparty na założeniu merytorycznego ujednoczenia działań kontrolnych podejmowanych przez organy resortowej administracji kierowanej przez ministra finansów. Wątpliwość budzi jednak to, że w rzeczywistości stosowane są odrębne formy kontroli finansowej. Jak już wspomniano, ustawa o KAS nie tylko nie reguluje kontroli podatkowej, ale również odmiennie normuje kontrolę celno-skarbową oraz kontrolę wyrobów akcyzowych przeznaczonych na cele specjalne. Wejście w życie tego aktu prawnego spowodowało więc skutki, które nie są tożsame z ujednoczeniem wszystkich kontroli stosowanych przez organy podatkowe ani tym bardziej z pełną unifikacją procedur podatkowych⁵³.

Kontrola celno-skarbowa nie zawsze ma charakter kontroli finansowej. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego na zagadnienia niefinansowe nie jest nowatorskim rozwiązaniem, gdyż przed utworzeniem KAS było już stosowane. Administracja celna i kontrola skarbowa wykonywały liczne zadania publiczne regulowane innymi przepisami niż zawartymi w szeroko rozumianym prawie finansowym⁵⁴. Zjawisko to można określić mianem „obładowywania” organów podatkowych obowiązkami i zadaniami, które nie są typowe dla struktur administracji wyspecjalizowanych w zagadnieniach z zakresu finansów publicznych. Na przykład kontroli celno-skarbowej podlega transport drogowy, produkcja i obrót automatami do gier hazardowych, szeroko rozumiana własność intelektualna, zabytki⁵⁵. W tych sytuacjach staje się ona w rzeczywistości kontrolą działalności gospodarczej lub kontrolą administracyjną.

51 Ten aspekt dowodowy został podkreślony przez K. Tesznera, który sformułował pogląd, że kontrola celno-skarbowa jest szczególną procedurą uzyskiwania i gromadzenia materiału dowodowego, który jest następnie wykorzystywany w postępowaniu podatkowym; zob. szerzej K. Teszner, Country Note: Customs And Fiscal Control In Poland As A Radical Measure To Eliminate Tax Evasion, „Intertax” 2020, vol. 48, issue 10, s. 922–928, <https://doi.org/10.54648/taxi2020090>; A. Melezini, K. Teszner, Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24, nr 3, s. 23–24.

52 D. Strzelec trafnie podkreślił, że ustawa o KAS stanowi zsyntetyzowanie kilku aktów prawnych z jednoczesnym rozszerzeniem jej materii na nowe zadania; zob. D. Strzelec, Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 2, s. 28.

53 W literaturze przedmiotu została sformułowana krytyczna ocena wpływu ustawy o KAS na procedury kontrolne. Została ona umotywowana tym, że obecnie podlegają one trzem reżimom prawnym; zob. D. Strzelec, Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 16–17.

54 Por. art. 30 u.s.c., art. 2 I art. 3a u.k.s.

55 Szerzej zob. A. Gorgol, Komentarz do art. 14, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa..., *op. cit.*, s. 74–87.

Zmiany organizacyjne spowodowane utworzeniem KAS miały odzwierciedlenie także w przejmowaniu przez nią rozbudowanych zadań dotychczas realizowanych przez odrębne struktury administracji celnej, podatkowej i kontroli skarbowej, które były podporządkowane ministrowi finansów. „Obładowanie” organów kontroli celno-skarbowej jest również spowodowane zwiększaniem ich ustawowych zadań w wyniku licznych nowelizacji przepisów ustawowych⁵⁶. Z punktu widzenia prakseologicznego budzi to wątpliwości, gdyż zbyt wiele zadań o różnym stopniu istotności dla funkcjonowania państwa nie sprzyja optymalnemu działaniu administracji publicznej⁵⁷. Specjalistyczne organy powinny koncentrować się na jak najefektywniejszym osiągnięciu celów, do których zrealizowania zostały one powołane.

Podsumowanie

Kontrola celno-skarbowa jest procedurą funkcjonalnie i genetycznie powiązaną z utworzeniem KAS. Stanowi jeden z najważniejszych instrumentów niezbędnych do wykonywania zadań publicznych przez organy tej struktury resortowej. Połączenie rządowej administracji celnej, podatkowej i skarbowej w wyniku reformy z 2017 r. było umotywowane m.in. potrzebą rezygnacji z dotychczasowego modelu kontroli rozproszonej, odrębnie uregulowanej i prowadzonej przez różne organy podległe ministrowi finansów. Reforma proceduralna miała źródło w założeniu unifikacji i kodyfikacji postępowań kontrolnych. Nie powinna być postrzegana w kategoriach skonstruowania jednej procedury stosowanej przez organy KAS ani tym bardziej skomasowania wszystkich procedur podatkowych w jedno postępowanie. Nie tylko nie zostały uchylone przepisy o kontroli podatkowej, czynnościach sprawdzających i postępowaniu podatkowym, ale i w samej ustawie o KAS występuje rozbudowany katalog postępowań stosowanych przez jej organy. Takie zróżnicowanie proceduralne jest racjonalne, umotywowane przede wszystkim niejednorodnością struktur administracji samorządowej i resortowej, wielością wykonywanych zadań publicznych i różnymi funkcjami procedur.

Ustawa o KAS tworzy nowy model kontrolnego postępowania, określanego mianem „kontrola celno-skarbowa”. Nazwa nowej procedury sygnalizuje, że doszło do połączenia kontroli celnej i skarbowej. Synteza doczasowych rozwiązań prawnych przyjęła postać modelu „wspólnego zbioru”, a nie prostej ich inkorporacji do przepisów jednej ustawy. Obszerny zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej sprawia, że w zależności od rodzaju jej przedmiotu występują odrębności w toku tej procedury. Unifikacja i kodyfikacja przepisów regulujących działanie organów KAS

56 Liczba zmian ustawy o KAS zbliża się do 60, co przekłada się również na opublikowanie jej pięciu tekstów jednolitych.

57 Aspekt racjonalnej organizacji pracy administracji publicznej jest podkreślany zwłaszcza przez Z. Leońskiego; zob. Z. Leoński, *Nauka administracji*, Warszawa 2001, s. 47–49.

nie była pełna. Nadal występują przepisy odsyłające do innych procedur ustawowych. Wśród nich szczególnie istotne są odesłania do postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej. Na tej podstawie można wyciągnąć wniosek, że ustawa o KAS zawiera przepisy szczególne w stosunku do Ordynacji podatkowej. Równie istotna jest konkluzja, że kontrola celno-skarbowa stanowi postępowanie szczególne w relacji do modelowej procedury podatkowej. Za wzorzec normatywny należy uznać postępowanie podatkowe, gdyż Ordynacja podatkowa odsyła do jego uregulowań, które powinny być stosowane również przez organy kontroli podatkowej. Z punktu widzenia organu KAS w praktyce występuje więc podwójne odesłanie od przepisów działu I: najpierw bezpośrednio do regulacji kontroli podatkowej, a następnie pośrednio do unormowań postępowania podatkowego.

Kontrola celno-skarbowa stanowi hybrydalną procedurę. Zawiera ona elementy charakterystyczne zarówno dla postępowania jurysdykcyjnego, jak i typowej kontroli. Już chociażby z tego powodu jej nazewnictwo jest mylące i niewłaściwe. Złożoność kontroli celno-skarbowej jest także następstwem łączenia dotychczas odrębnych procedur stosowanych przez organy celne i organy kontroli skarbowej. Z tego powodu obejmuje ona również zadania wykonywane w ramach szczególnego nadzoru podatkowego. Inaczej niż przy typowej kontroli formułowane są zalecenia wiążące kontrolowanego. W istocie stanowi to wyróżnik policji administracyjnej oraz nadzoru instancyjnego. Jednak kontrola celno-skarbowa nie obejmuje swoim zakresem wykorzystania wyrobów akcyzowych na cele specjalne realizowane w strukturze administracji rządowej. Niewątpliwie na złożoność tej procedury ma ważki i negatywny wpływ proces „obładowywania” KAS zadaniami, które nie wynikają z przepisów prawa finansowego. Należy traktować ją jako kontrolę nie tylko finansową, ale i niefinansową, a w szczególności gospodarczą i administracyjną. Finansowy aspekt tej procedury nie ogranicza się tylko do spraw celnych i skarbowych, ale obejmuje także weryfikację przestrzegania przepisów prawa dewizowego. Z tego powodu nomenklatura kontroli celno-skarbowej również zasługuje na sformułowanie krytycznej oceny jej uregulowania w ustawie o KAS.

BIBLIOGRAFIA

- Duniewska Z., *Stosunek administracyjnoprawny: Sytuacja Administracyjnoprawna*, (w:) M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2013.
- Gorgol A., *Dekompozycja prawna szczególnego nadzoru podatkowego w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, (w:) A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol (red.), *Prawo finansowe w warunkach członkostwa polski w unii europejskiej*, Lublin 2011.
- Gorgol A., *Komentarz do art. 11*, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz*, Warszawa 2018.

- Gorgol A., Komentarz do art. 14, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz, Warszawa 2018.
- Gorgol A., Komentarz do Preambuły, (w:) L. Bielecki, A. Gorgol (red.), Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej: Komentarz, Warszawa 2018.
- Gorgol A., Kontrola skarbowa, (w:) W. Wójtowicz (red.) Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2004.
- Kulicki J., Formy prawne działań kontrolnych organów podatkowych w sprawach zobowiązań podatkowych, „Analizy BAS” 2012, nr 1(68).
- Leoński Z., Nauka administracji, Warszawa 2001.
- Maruchin W., Kontrola celno-skarbowa przestrzegania przez podatników obowiązków podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 6.
- Melezini A., Komentarz do art. 54, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018.
- Melezini A., Teszner K., Kontrola celno-skarbowa – wybrane aspekty ustrojowe i proceduralne, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24 nr 3.
- Michalska-Badziak R., Podmioty administrujące, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Pater J., Hybrydowa dwuinstancyjność postępowania podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2021, nr 2.
- Reiwer-Kaliszewska A., Nowak T., Kontrola celno-skarbowa podmiotów działających na rynku paliw w zakresie podatku akcyzowego i opłaty paliwowej oraz podatku od towarów i usług, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, z. 24, nr 3.
- Shpak N., Melnyk O., Adamiv M., Sroka W., Modern Trends of Customs Administrations Formation: Best European Practices and a Unified Structure, „The NISPAcee Journal of Public Administration and Policy” 2000, vol. XIII, nr 1.
- Stahl M., Funkcje administracji i jej podziały, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Stahl M., Kontrola i nadzór nad działalnością samorządu terytorialnego, (w:) M. Stahl (red.), Prawo administracyjne: Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie, Warszawa 2013.
- Strzelec D., Kontrola celno-skarbowa dotycząca przestrzegania przepisów prawa podatkowego, „Monitor Podatkowy” 2017, nr 2.
- Strzelec D., Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.
- Teszner K., Country Note: Customs And Fiscal Control In Poland As A Radical Measure To Eliminate Tax Evasion, „Intertax” 2020, vol. 48, issue 10.
- Teszner K., Komentarz do Preambuły, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018.
- Teszner K., Komentarz do art. 83, (w:) A. Melezini, K. Teszner (red.), Krajowa Administracja Skarbowa: Komentarz, Warszawa 2018.
- Teszner K., Przekształcenie kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, „Procedury Administracyjne i Podatkowe” 2017, nr 1.

Teszner K., Stosowanie przez administrację skarbową przepisów Ordynacji podatkowej w kontroli celno-skarbowej, (w:) A. Gorgol (red.), Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania, Warszawa 2020.

Wróblewski J., Racjonalny model tworzenia prawa, „Państwo i Prawo” 1973, nr 11.