

Warszawa, dnia 16 sierpnia 2016 r.

**INSTYTUT STUDIÓW PODATKOWYCH**

**MODZELEWSKI I WSPÓLNICY**

**Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością**

**Spółka doradztwa podatkowego**

ul. Kaleńska 8, 04-367 Warszawa

**prof. dr hab. Witold Modzelewski**

**doradca podatkowy**

**nr wpisu 00001**

ISP/~~1956~~08/16/OM, KW

**OPINIA**

**w zakresie oceny potencjalnych skutków wejścia w życie przepisów projektowanej  
ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.**

**1. Założenia przedmiotowe i metodologiczne projektu:**

Przedmiotem niniejszej opinii są potencjalne skutki wejścia w życie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (projekt z dnia 31 maja 2016 r., dalej: KAS) a także ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (projekt z dnia 31 maja 2016 r., dalej: przepisy wprowadzające KAS). Niniejsza opinia koncentruje się na skutkach **funkcjonalnych** koncepcji sformułowanej w powyższych projektach, a przede wszystkim nowego ustroju organów skarbowych i celnych. Opinia nie dotyczy zagadnień legislacyjnych sensu stricto powyższych projektów.

Obiektywna ocena projektowanych ustaw, a zwłaszcza ich skutków, wymaga przyjęcia kilku założeń metodologicznych, które stanowić będą ramy dla udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) czy stan prawny dotyczący obecnego modelu rządowej administracji i celnej powinien ulec istotnym zmianom?
- 2) czy istniejący ustroj organów rządowej administracji skarbowej i celnej jest prawidłowy i efektywny, dostosowany do potrzeb fiskalnych państwa, przyjazny dla uczciwych podatników skuteczny wobec przestępców, zwłaszcza „międzynarodowego biznesu podatkowego”?
- 3) czy opiniowane ustawy poprawiają istniejący stan prawny regulujący ustroj oraz kompetencje organów skarbowych i celnych: czy wnosi się tu istotną, nową jakość o charakterze prawnym i koncepcyjnym?
- 4) czy projektowany ustroj organów skarbowych i celnych na podstawie tej ustawy, a zwłaszcza całości koncepcji tzw. Krajowej Administracji Skarbowej, jest spójny wewnętrznie, kompatybilny z prawem materialnym i procesowym oraz karnym (karno-skarbowym)?
- 5) czy wdrożenie tych ustaw poprawi jakość funkcjonowania organów skarbowych i celnych, a przede wszystkim zwiększy ich efektywność fiskalną, poprawi ściągalsność podatków, wykrywalność przestępstw i wykroczeń związanych z daninami publicznymi?
- 6) czy okres dezorganizacji działania organów skarbowych i celnych, który zawsze towarzyszy ich reorganizacji, jest dobrze wybrany: czy efektywność fiskalna całego systemu podatkowego ulegnie czasowemu obniżeniu, a jeśli tak, to na jak długo?

Nie na wszystkie zadane tu pytania można obiektywnie udzielić precyzyjnej odpowiedzi, choć co prawda istnieje dorobek badań naukowych na temat ustroju organów administracji skarbowej i celnej, który dość obiektywnie ocenia jej stan i efektywność. Do podstawowych cech obecnego modelu tej administracji należą:

- niedostosowanie do stanu patologii w dziedzinie danin publicznych: po wstąpieniu do UE nastąpił gwałtowny wzrost tzw. międzynarodowej optymalizacji podatkowej, organizowanej przez ponadpaństwowe struktury doradcze oraz zwykłą przestępczość podatkową; straty dochodów budżetu państwa z tego tytułu szacowane są na kwoty stanowiące równowartość od 3% do 5% PKB (głównie dotyczy podatków: od towarów i usług, akcyzy, dochodowego

od osób prawnych, od gier, ale również podatku dochodowego do osób fizycznych – czyli wszystkich podatków państwowych),

- chaos interpretacyjny, brak skutecznego nadzoru nad działaniami organów w sprawach indywidualnych, co powoduje, że jest to struktura niesterowalna, którą – co często podkreślają politycy – nikt nie umie skutecznie zarządzać ze szczebla centralnego; dublowanie kompetencji, brak dostosowania do prawa materialnego, także często nadmierna represyjność w sprawach drobnych,
- obiektywnie duży potencjał kadrowy (65 tys. pracowników i funkcjonariuszy), , jednak o bardzo zróżnicowanym poziomie wiedzy oraz majątkowy - podatki i inne daniny publiczne pobierane przez organy skarbowe i celne stanowią obecnie bardzo skomplikowany dział wiedzy, która wymaga ciągłej jej aktualizacji (tylko dla laików mogą być one „proste”),
- wadliwa struktura wewnętrzna utrudniająca, a nawet uniemożliwiająca zarządzanie: połączenie poszczególnych izb skarbowych z podległymi urzędami skarbowymi (a wcześniej urzędów i izb celnych) w wielkie jednostki budżetowe, zatrudniające niekiedy nawet tysiące pracowników, których szefami są dyrektorzy izb skarbowych i izb celnych, było historycznym błędem, który obniżył możliwości skutecznego zarządzania – niestety błąd ten powielany jest w opiniowanej ustawie,
- koncentracja istotnej części organów na działalności ... doradczej: izby skarbowe stały się z upoważnienia Ministra Finansów największymi w Polsce podmiotami doradczymi, wydając co rok ponad 30 tys. aktów interpretacyjnych; ten błąd powieliła niestety opiniowany projekt, tworząc dodatkowy twór organizacyjny pod nazwą Krajowej Informacji Podatkowej,

Co należy zrobić, aby poprawić istniejący stan rzeczy? Przede wszystkim należy usunąć wszystkie najistotniejsze słabości i wady tej struktury. Oczywiście wymaga to zmian legislacyjnych, ale czy opiniowane ustawy odpowiednio realizują ten cel? Należy również zadać pytanie, czy nie tworzą nowych, nieznanych dotychczas problemów, którymi przez najbliższe lata zajmować się będzie władza publiczna. Jest taka obawa, bo wszystkie dotychczasowe wersje tych projektów były krytycznie oceniane przez pracowników organów skarbowych i celnych, a zwłaszcza przez związki zawodowe. Należy zgodzić się z tezą, że najistotniejszą wadą obecnego systemu podatkowego nie jest ustrój i kompetencje organów

administracji skarbowej i celnej, lecz stan prawa materialnego i karnego, który pozwala na skuteczne uchylanie się od opodatkowania („nowelizacje optymalizacyjne” w ciągu ostatnich 8 lat, które spowodowały utratę ponad 150 mld zł, przygotowali lobbyści oraz zagraniczny biznes podatkowy). Ustrój oraz kompetencje organów skarbowych i celnych ma jednak istotne znaczenie dla efektywności fiskalnej systemu podatkowego, gdyż:

- organy na zasadzie wyłączności kontrolują i egzekwują stosowanie prawa daninowego,
- są najistotniejszymi organami ścigania w zakresie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem prawa daninowego.

Czyli bez prawidłowej, spójnej wewnętrznie struktury tych organów, posiadającej odpowiednie kompetencje, zatrudniającej odpowiednio wykwalifikowaną kadrę i co najważniejsze – prawidłowo zarządzaną ze szczebla centralnego, nie osiągnie się niezbędnej efektywności fiskalnej tego systemu nawet wtedy, gdy stan prawa materialnego i karnego będzie znacznie lepszy niż obecnie.

Oceny dotyczące przyczyn słabości obecnego ustroju i kompetencji organów skarbowych i celnych są bardzo zróżnicowane. Politycy uwypuklają „samowolę” organów, nad którymi nie są w stanie sprawować należytego nadzoru: wręcz podkreślają swoją „bezsilność” wobec działania tych organów, które ich zdaniem robią co chcą. Natomiast w znanych opiniach „prywatnych” pracowników organów skarbowych i celnych główną przyczyną tej słabości jest ... ministerstwo finansów, które zbiera tu najgorsze cięgi:

- działa na szkodę interesu fiskalnego, głównie poprzez współpracę z zagranicznym biznesem podatkowym,
- samo tworzy luki w systemie podatkowym powodujące utratę wielomiliardowych kwot (np. tzw. odwrotne obciążenie spowodowało, że branża stali i metali kolorowych nie płaci już podatku od towarów i usług, a dodatkowo uzyskuje gigantyczne zwroty podatkowe).

W dalszych częściach niniejszej opinii zostały zaakcentowane najistotniejsze uregulowania opiniowanej ustawy, zwłaszcza pod kątem ich wpływu na efektywność fiskalną systemu podatkowego jako całości.

## **II. Problematyka oceny ustroju wewnętrznego organów skarbowych i celnych oraz najistotniejsze założenia projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.**

W aktualnym stanie prawnym do zadań ministra właściwego do spraw finansów publicznych, określonych w art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej<sup>1</sup>, należą przede wszystkim:

- realizacja dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich i opłat,
- realizacja przepisów dotyczących cel,
- dochodzenie należności Skarbu Państwa,
- kontrola skarbowa oraz nadzór nad organami kontroli skarbowej.

Powyżej wymienione zadania realizowane są przez następujące organy: Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych.

Obecnie administracja podatkowa, skarbowa i celna zajmująca się gromadzeniem dochodów budżetowych w ramach administracji rządowej, ma strukturę terenową rozproszoną, skupioną w trzech niezależnie funkcjonujących pionach:

- administracja podatkowa: 16 izb skarbowych oraz 400 urzędów skarbowych,
- Służba Celna: 16 izb celnych, 45 urzędów celnych wraz ze 141 oddziałami celnymi,
- kontrola skarbowa: 16 urzędów kontroli skarbowej.

Wszystkie omawiane jednostki posiadają własne budżety, kadry oraz mogą zarządzać majątkiem ruchomym i nieruchomym. Każda z nich opracowuje własne kierunki działania i rozwoju, cele strategiczne oraz sposoby ich osiągnięcia. Według opublikowanego w 2015 roku raportu Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>2</sup>, w 2013 r. koszty działania aparatu skarbowego stanowiły 1,6% wszystkich pobranych podatków; jest to jeden z najwyższych wskaźników w państwach o rozwiniętej gospodarce.

Administracja podatkowa, skarbowa i celna obecnie działa w sposób rozproszony, przez co powielane są niektóre zadania związane z poborem należności podatkowych i celnych. Skutkuje to pogorszeniem ściągальności tych należności, a także brakiem spójności w działaniu odpowiednich jednostek. Poszczególne organy nie są w stanie efektywnie wykonywać swoich zadań, a przez to, że korzystają z odrębnych rozwiązań informatycznych, nie są w stanie w odpowiednim stopniu ze sobą współdziałać.

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r., poz. 812 z późn. zm

<sup>2</sup> OECD, Tax Administrations 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, Paris 2015.

W obowiązującym stanie prawnym kontrole prowadzone przez organy administracji podatkowej, skarbowej i celnej podlegają różnym regulacjom, przez co podatnik może być poddany kontroli zarówno na podstawie ustawy z dnia 28 września 1999 r. o kontroli skarbowej<sup>3</sup>, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>4</sup>, a także kontroli prowadzonej przez organy celne.

### **Założenia poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.**

W myśl art. 1 ust. 1 projektu ustawy Krajowa Administracja Skarbowa (KAS) będzie stanowić wyspecjalizowaną administrację rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniać obsługę i wsparcie podatnika, płatnika i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych. KAS ma zastąpić dotychczas funkcjonujące organy, czyli administrację podatkową, kontrolę skarbową oraz Służbę Celną. Nowy aparat skarbowy będzie podporządkowany ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

W uzasadnieniu do projektu ustawy zostały przedstawione podstawowe cele stworzenia Krajowej Administracji Skarbowej:

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

### **Organy Krajowej Administracji Skarbowej.**

---

<sup>3</sup> Dz. U. 2015, poz. 553 z późn. zm.

<sup>4</sup> Dz. U. 2015, poz. 613 z późn. zm.

Fundamentalną zmianą w stosunku do aktualnych regulacji będzie utworzenie całkiem nowych organów administracji skarbowej. Zgodnie z art. 11 ust. 1 projektu ustawy organami KAS będą:

- minister właściwy do spraw finansów publicznych,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej,
- Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,
- dyrektor izby administracji skarbowej,
- naczelnik urzędu skarbowego,
- naczelnik urzędu celno-skarbowego.

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

Według art. 28 projektu ustawy naczelnik urzędu skarbowego odpowiedzialny będzie za pobór podatków, opłat, niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, a także pobór należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem towarów. Do jego zadań ma również należeć wykonywanie zadań wierzyciela należności pieniężnych, egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających. Kontrola podatkowa prowadzona na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej ma być tzw. procedurą miękką, której głównym zadaniem będzie pomoc w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych.

Projekt daje uprawnienie naczelnikowi urzędu administracji skarbowej do powierzenia prowadzenia w jego imieniu niektórych spraw należących do właściwości tego organu, jednostce samorządu terytorialnego lub związkowi takich jednostek, jeżeli odrębne przepisy tak stanowią. Powierzenie prowadzenia spraw będzie następowało na podstawie porozumienia naczelnika urzędu administracji skarbowej z jednostką samorządu terytorialnego lub związkiem takich jednostek. Do porozumienia będą stosowane odpowiednio przepisy ustawy o samorządzie gminnym. Porozumienie może stanowić, że powierzenie prowadzenia spraw nastąpi bez przekazania środków finansowych na ich realizację.

Na podstawie art. 33 projektu można wyróżnić najważniejsze zadania naczelnika urzędu celno-skarbowego: wykonywanie kontroli celno-skarbowej (tzw. kontrola twarda), która powstanie poprzez połączenie kontroli skarbowej oraz kontroli wykonywanej przez Służbę Celną. Głównym zadaniem ma być wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Naczelnik urzędu celno-skarbowego będzie również rozstrzygał w drugiej instancji w sprawach dotyczących złożonych przez kontrolowanych odwołań od decyzji wydanych przez ten organ w pierwszej instancji. Ten tryb prowadzenia kontroli ma, zdaniem projektodawcy, przyspieszyć prowadzenie postępowania i doprowadzić do szybszego wydania decyzji ostatecznej w administracyjnym toku postępowania. Do pozostałych zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego mają należeć: rozpoznawanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>5</sup>, a także rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń dotyczących przeciwdziałania narkomanii, dóbr kultury, ochrony własności intelektualnej, ochrony przyrody i środowiska.

Dyrektor izby administracji skarbowej według projektu ustawy ma być organem nadziedzonym w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego. Organ ten przejmie dotychczasowe zadania i kompetencje dyrektora izby skarbowej oraz dyrektora izby celnej. Rozstrzygał będzie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych oraz będzie organem pierwszej instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach. Do jego zadań będzie także nadzór nad naczelnikami urzędów skarbowych i naczelnikami urzędów celno-skarbowych. Zgodnie z art. 37 projektu, w sprawach organizacyjno-finansowych izba administracji skarbowej wraz z podległymi urzędami skarbowymi oraz urzędami celno-skarbowymi, stanowić będzie jednostkę organizacyjną kierowaną przez dyrektora izby administracji skarbowej. W związku z tym dyrektor izby administracji skarbowej będzie odpowiedzialny za politykę kadrową i szkoleniową we wszystkich podległych mu organach: czyli nawet rozszerza się

---

<sup>5</sup> Dz.U. 2013 poz. 330 z późn. zm.



obecną w sumie błędną koncepcję tworzenia wielkich jednostek budżetowych obejmujących kilka lub nawet kilkanaście organów.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jako jedyny organ KAS ma posiadać uprawnienia pozwalające na prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego oraz zapewnienia jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej. Dodatkowo dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej będzie prowadził działalność informacyjną i edukacyjną w zakresie przepisów prawa podatkowego.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie wykonywał zadania, które w obecnym stanie prawnym realizują Szef Służby Celnej, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Generalny Inspektor Informacji Finansowej, a także niektóre zadania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w szczególności dotyczące nadzorowania administracji podatkowej. Zadaniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej będzie nadzorowanie działalności wszystkich organów i jednostek organizacyjnych KAS, kształtowanie polityki kadrowej i szkoleniowej w jednostkach organizacyjnych KAS, a także realizacja budżetu państwa w zakresie ustalonym przez KAS. Według projektu ustawy będzie on również nadzorował, koordynował i wykonywał czynności w ramach szczególnych uprawnień organów KAS i jej funkcjonariuszy, wśród tych czynności można wyróżnić: uzyskiwanie niezbędnych informacji i danych osobowych podmiotów podlegających kontroli oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstw albo przestępstwa skarbowego, uprawnienie do prowadzenia obserwacji, stosowania kontroli operacyjnej, przesyłki niejawnie nadzorowanej, pozyskiwania danych telekomunikacyjnych<sup>6</sup>. Szef KAS ma być również odpowiedzialny za rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz ściganie ich sprawców w zakresie określonym przez Kodeks karny skarbowy oraz za przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Według projektu wymienione uprawnienia mają pozwolić na skuteczniejszą walkę z oszustami podatkowymi i celnymi, zwłaszcza w zakresie wyludzania nienależnego zwrotu VAT oraz obrotu towarami z zagranicą

---

<sup>6</sup> Dotychczasowe przepisy rozdziału 4 Wywiad skarbowy ustawy o kontroli skarbowej oraz rozdział 6 Szczególne uprawnienia Służby Celnej ustawy o Służbie Celnej

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

Zgodnie z art. 11 ust. 3 projektu szczególne kategorie podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w szczególności wykonujących określony rodzaj działalności gospodarczej lub osiągających określoną wysokość przychodów netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, będą obsługiwane przez innego niż właściwego miejscowo naczelnika urzędów skarbowego. O kategoriach tych podatników i płatników, warunkach zaliczenia ich do danej kategorii, właściwych do obsługi tych podmiotów naczelnikach urzędów skarbowych oraz trybie zawiadamiania o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego będzie mógł decydować, w drodze rozporządzenia, minister właściwy do spraw finansów publicznych. Jest to zmiana w stosunku do obecnych regulacji, w których powyższe zagadnienie jest unormowane w art. 5 ust. 9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych<sup>7</sup>.

<sup>7</sup>

Dz. U. z 2015 r. poz. 578.

### **Jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej.**

W art. 36 projektowanej ustawy zostały wymienione wszystkie jednostki organizacyjne KAS, do których zaliczono: komórki organizacyjne urzędu obsługującego ministra, Krajową Informację Skarbową, izby administracji skarbowej, urzędy skarbowe, urzędy celno-skarbowe, Krajową Szkołę Skarbowości oraz Centrum Informacji KAS. Dla usprawnienia wykonywania zadań KAS minister do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, będzie mógł tworzyć oddziały jednostek organizacyjnych KAS, określając zasięg terytorialny działania oraz siedzibę tych jednostek. Wszystkie jednostki organizacyjne KAS będą podlegać Szefowi KAS. Zgodnie z art. 37 projektu w sprawach organizacyjno-finansowych izba administracji skarbowej wraz z podległymi urządami skarbowymi oraz urządami celno-skarbowymi, będzie stanowić jednostkę organizacyjną, której kierownikiem będzie dyrektor izby administracji skarbowej. Oznacza to, że dyrektor izby administracji skarbowej będzie odpowiedzialny za czynności związane z obsługą kadrową i finansową danej jednostki organizacyjnej. Przepis ten ma spowodować przeniesienie odpowiedzialności na dyrektora izby administracji skarbowej, którego zadaniem będzie celowe i racjonalne zarządzanie daną jednostką organizacyjną. Art. 39 zawiera uprawnienie ministra do spraw finansów publicznych do określania, w drodze zarządzenia, organizacji Krajowej Informacji Skarbowej, izby administracji skarbowej, urzędu skarbowego, urzędu celno-skarbowego, Krajowej Szkoły Skarbowości, Centrum Informatyki KAS oraz do nadawania im statutu.

W celu specjalistycznego przygotowania kadr KAS projekt ustawy zakłada utworzenie Krajowej Szkoły Skarbowości. Jej podstawowym zadaniem ma być kształcenie i doszkalanie kadr KAS oraz kadr innych jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych; art. 41 ust. 3 zakłada możliwość współpracy Krajowej Szkoły Skarbowości z krajowymi i zagranicznymi organizacjami i instytucjami, szkołami i placówkami naukowo-badawczymi.

Projekt ustawy zakłada również utworzenie Centrum Informatyki KAS, którego nadrzędnym celem będzie zarządzanie zgromadzonymi przez wszystkie organy KAS zasobami w sposób zintegrowany. Według projektodawcy powstanie tej jednostki ma na

celu stworzenie nowoczesnej administracji skarbowej, która w sposób efektywny będzie wykorzystywać zgromadzone informacje.

Wszystkie organy KAS w związku z realizacją swoich zadań będą mogły zbierać i wykorzystywać informacje oraz występować o udostępnienie dokumentów zawierających informacje o zdarzeniach mających bezpośredni wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowo lub należności celnych od osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Pozwala się także organom KAS na zbieranie i przetwarzanie danych osobowych w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych<sup>8</sup>, także bez wiedzy osób, których te dane dotyczą. Jednak projekt ustawy w art. 47 ust. 2 zakłada ograniczenie tych uprawnień; na mocy tego przepisu dane, o których mowa w art. 27 ust. 1 ustawy o ochronie danych osobowych, będą mogły być zbierane i wykorzystywane oraz przetwarzane przez organy KAS wyłącznie, gdy będzie to niezbędne ze względu na zakres lub charakter prowadzonego postępowania lub przeprowadzonych czynności, z wyłączenie zbierania i wykorzystywania oraz przetwarzania informacji dostarczonych na podstawie odrębnych przepisów.

### **Procedury kontrolne.**

Projekt ustawy przewiduje również stworzenie nowych procedur kontrolnych, których zadaniem będzie oddziaływanie na realizację wpływów budżetowych oraz zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości w tym zakresie. W ramach realizacji swoich zadań organy KAS będą mogły stosować: kontrolę celno-skarbową, audyt, czynności audytowe oraz urzędowe sprawdzenie. Rodzaj przyznanych poszczególnym organ uprawnień będzie uzależniony od zakresu wykonywanych przez nie zadań. Kontrola celno-skarbowa, czyli tzw. procedura twarda, będzie miała zastosowanie w przypadku czynów zabronionych o wysokim stopniu złożoności i dużym zasięgu, ma łączyć w sobie obowiązującą aktualnie kontrolę skarbową oraz kontrolę celną. Kontrolę będą mogli przeprowadzać zarówno funkcjonariusze jak i pracownicy KAS, jednak niektóre działania o szczególnym charakterze będą przeznaczone wyłącznie dla funkcjonariuszy. Projekt ustawy przewiduje

---

<sup>8</sup>

Dz. U. 2016 r. poz. 922.

również, że w określonych przypadkach będzie istniała możliwość zniesienia właściwości miejscowej naczelnika urzędu celno-skarbowego aby ułatwić organom przeciwdziałania przestępstwom podatkowym i celnym. W dalszej części działu V projektu uregulowano szczegółowe zasady przeprowadzania kontroli celno-skarbowej: w art. 62 określono, jakie uprawnienia przysługują w ramach kontroli celno-skarbowej; szeroki zakres kompetencji organów wynika ze szczególnego charakteru ich działań.

### **Praca w Krajowej Administracji Skarbowej oraz służba w Służbie Celno-Skarbowej.**

W art. 141 przedstawiono katalog osób, które mogą być zatrudnione lub pełnić służbę w jednostkach organizacyjnych KAS, tzn.:

- funkcjonariuszy,
- członków korpusu służby cywilnej, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej<sup>9</sup>,
- pracowników, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>10</sup>,
- pracowników, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych<sup>11</sup>.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 projektu za funkcjonariuszy uznaje się funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, która ma być jednolitą umundurowaną formacją. Podział na wyżej wymienione kategorie projektodawca uzasadnia koniecznością przydzielenia uprawnień i obowiązków dla poszczególnych pracowników i funkcjonariuszy. Ze względu na utworzenie całkiem nowej formacji, projekt ustawy w sposób bardzo szczegółowy określa zasady przyjmowania do Służby Celno-Skarbowej, stopnie służbowe, hierarchię służbową, zasady wynagradzania, a także prawa i obowiązki funkcjonariuszy oraz ich odpowiedzialność dyscyplinarną. W stosunku do pozostałych form zatrudnienia projekt ustawy określa wyłącznie podstawowe zasady dotyczące zatrudnienia w jednostkach

---

<sup>9</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 1111 i 1199 oraz z 2015 r. poz. 211.

<sup>10</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 1502, z późn. zm.

<sup>11</sup> Dz. U. z 2013 r. poz. 269 oraz z 2014 r. poz. 1199 oraz z 2015 r. poz. 1220.

organizacyjnych KAS, w sprawach nieunormowanych w projekcie ustawy będą miały zastosowanie przepisy obowiązujących ustaw.

### **III. Skutki dla funkcjonowania aparatu skarbowo – administracyjnego konsolidacji trzech pionów administracji fiskalnej.**

Bardzo trudno ocenić w sposób obiektywny całość projektowanej ustawy, gdyż stanowi ona zbiór dość przypadkowych regulacji o zróżnicowanym poziomie istotności: od ważnych, np. powołanie nowych organów ścigania przestępstw, do zupełnie drugorzędnych (nadanie sztandaru izbie administracji skarbowej). Obok tego opiniowane ustawy powtarzają w większości obowiązujące dotychczas przepisy, nadając im niekiedy nową formę lub przejmując je in extenso. Oddzielając rzeczy ważne od drugorzędnych, stanowiących zresztą większość tego projektu, należy odpowiedzieć na pytanie, co w sensie ustrojowym zmieniają opiniowane ustawy. Są to w istocie trzy problemy:

- wydzielenie w organach skarbowych nowej struktury (organów celno-skarbowych), która będąc mundurową służbą zastąpi w sensie funkcjonalnym obecne urzędy kontroli skarbowej,
- likwidacja odrębnej struktury organów celnych (izby i urzędy celne), które zostaną wchłonięte przez urzędy skarbowe (na szczeblu pierwszoinstancyjnym) i izby administracji skarbowej (jako organy wyższego stopnia),
- faktyczna likwidacja instancyjności w przypadku decyzji wydanych przez organy celno-skarbowe (odwołanie będzie rozpatrywać organ wydający decyzję).

Jest rzeczą bezsporną, że obecna struktura organów administracji skarbowej i celnej, stworzona na początku lat dziewięćdziesiątych zeszłego wieku, wymaga unowocześnienia i w wielu przypadkach naprawy. Zasadniczą wadą obecnego systemu jest brak jednolitego kierownictwa na szczeblu centralnym nad tą strukturą, która ma faktycznie trzech szefów (wiceminister nadzorujący urzędy i izby skarbowe, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej nadzorujący urzędy kontroli skarbowej i Szef Służby Celnej nadzorujący organy celne). Są to obecnie trzy niezależne od siebie piony, słabo skoordynowane w działaniu i nie poddające się wspólnemu efektywnemu zarządzaniu z perspektywy działania państwa jako całości. Reorganizacja (konieczna) tej struktury może być obiektywnie zbudowana na podstawie jednego z dwóch generalnych kryteriów:

- 1) funkcjonalnego: gdzie podział zadań między poszczególne organy wynika z ich odmiennej funkcji: wszystkie organy mają w sensie przedmiotowym analogiczny zakres właściwości, przy czym część zajmuje się administrowaniem, deklarowaniem i poborem danin publicznych, a inne wyłącznie czynnościami kontrolno – śledczymi,
- 2) strukturalnego: gdzie podział zadań ma charakter przedmiotowy – istnieją organy specjalizujące się w administrowaniu tylko określonych danin, np. odrębne organy zajmują się cłami, poszczególnymi podatkami (w wielu krajach występują organy zajmujące się wyłącznie akcyzą) oraz innymi zadaniami o charakterze fiskalnym.

Obecny system organów organizacji aparatu skarbowego, w szczególności na szczeblu terenowym, ma charakter mieszany, w którym dominuje wątek strukturalny: organy celne zajmują się daninami granicznymi (nie tylko celnymi) a także jako organy podatkowe krajową akcyzą, a od dnia 1 sierpnia 2016 r. - także podatkiem od towarów i usług w nabyciu wewnątrzspółnotowym paliw silnikowych; urzędy kontroli skarbowej mające kompetencje funkcjonalne, koncentrują się na kontroli podatku od towarów i usług, natomiast urzędy skarbowe zajmują się faktycznie wszystkim, nawet podatkami lokalnymi (podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych), będąc jednocześnie organami kontroli (organami kontroli są również organy celne). Za koncepcją strukturalną przemawiają przede wszystkim względy praktyczne: fachowość administracji podatkowej wymaga specjalizacji w poszczególnych problemach; żaden urzędnik nie może być jednocześnie fachowcem np. od akcyzy paliwowej i cen transferowych. Tu ważne, wręcz podstawowe spostrzeżenie: wbrew ogólnie przyjętej narracji problemy danin publicznych w państwach UE będą się tylko komplikować, a burzliwy rozwój międzynarodowego biznesu optymalizacyjnego i przestępczości „w białych kołnierzykach” (to często jedno i to samo) stanowią najistotniejsze wyzwanie dla administracji podatkowej. Biorąc pod uwagę, że niskie płace, drenaż personalny i brak systemu kształcenia zawodowego osłabia istniejącą strukturę tej administracji, która cierpi na brak fachowców, wymogiem czasu jest jej strukturalny charakter, gdzie tworzy się wyspecjalizowane przedmiotowo, fachowe organy, bo koncepcja funkcjonalna wymaga powszechnego rozwoju personalnego całości aparatu, który jest obecnie niemożliwy z przyczyn obiektywnych. Inaczej mówiąc: większe efekty daje stabilna specjalizacja organów w zakresie poszczególnych danin niż

funkcjonalny „wszystkoizm”, który jest obecnie niemożliwy racjonalnie do zrealizowania. To, że specjalizacja organów jest właściwym kierunkiem, potwierdziło przekazanie Służbie Celnej nadzoru nad podatkiem akcyzowym. Dowodzą tego wszelkie wskaźniki: liczba postępowań karnych i podatkowych, a przede wszystkim wpływy z tytułu tego podatku, które od tego czasu systematycznie i rokrocznie wzrastają. Nowe Urzędy celno-skarbowe w KAS miałyby zajmować się wszystkimi podatkami, co z pewnością nie pozwoli na wygenerowanie dochodów budżetowych z podatku akcyzowego takich, jakie są możliwe przy założeniu wzmocnienia Służby Celnej i wyposażeniu jej w odpowiednie narzędzia prawne i sprzęt, jako służby wyspecjalizowanej w tej dziedzinie.

Szybkie zwiększenie efektywności fiskalnej (podstawowy cel strategiczny zmian w systemie podatkowym) uzasadnia następujące kierunki przebudowy organów podatkowych:

- 1) najdalej idąca specjalizacja poszczególnych organów w zakresie konkretnych danin publicznych, tak aby działania ich były fachowe i dorównujące sile „przeciwnika”,
- 2) ograniczenie ilości organów zajmujących się poszczególnymi podatkami: w danym mieście może istnieć tylko jeden „duży” urząd zajmujący się np. VAT-em, bo nie ma powodu, aby np. trzy urzędy zajmowały się nim byle jak,
- 3) wydzielenie sensu stricto policji skarbowej, zajmującej się nie tylko przestępstwami skarbowymi, lecz również pospolitymi, które dziś mają dużo większe znaczenie niż „tradycyjna przestępczość podatkowa”,
- 4) stworzenie na szczeblu centralnym organu o charakterze strukturalnym, który podejmie walkę z dużą przestępczością podatkową, zwłaszcza ukrywającą się za quasi legalną działalnością optymalizacyjną; dziś zagraniczny biznes podatkowy lekceważy władze podatkowe, bo nie ma w nich godnego przeciwnika,
- 5) przecięcie wszystkich związków organów podatkowych, a zwłaszcza resortu finansów, z międzynarodowym biznesem podatkowym, który podporządkował sobie działania resortu finansów oraz ma przemożny wpływ na legislację podatkową: główne pomysły jakoby uszczelniające system podatkowy wymyśliła za duże pieniądze zagraniczna firma zajmująca się optymalizacją podatkową,
- 6) podwyższenie płac w całości struktury organów podatkowych, a zwłaszcza w organach szczebla podstawowego, bo dziś jest to główną barierą rozwoju personalnego tej struktury,



7) zażegnanie konfliktów, a przede wszystkim zakończenie sporów z pracownikami i funkcjonariuszami organów skarbowych i celnych, a zwłaszcza ich związkami zawodowymi, co obecnie dezorganizuje funkcjonowanie systemu i aparatu podatkowego.

Najprościej mówiąc: nie stać nas dziś na wewnętrzny spór i generalną przebudowę organów podatkowych: źle się zaczęło i źle się skończy. Upór w forsowaniu projektowanej ustawy doprowadzi do dalszego spadku efektywności fiskalnej całości aparatu. Projektu tego raczej nie da się poprawić: lepiej się z niego wycofać.

Jest mało prawdopodobne, że projektowana reforma administracji skarbowej da dodatkowe wpływy do budżetu, a wręcz może zagrozić tym uzyskiwanym dotychczas, a ponadto – zwłaszcza w początkowym okresie - będzie skutkować dysfunkcjonalnością administracji skarbowej. Efektywność wykonywania zadań przez służbę celno-skarbową w strukturze KAS będzie początkowo spadać i nie sposób przewidzieć jak długi to potrwa. Optymalnym rozwiązaniem byłoby pozostawienie obecnej struktury na szczeblu terenowym, przy jednoczesnym udoskonaleniu wymiany informacji między pionami administracji skarbowej i celnej. Natomiast należy dążyć do scalenia systemów na szczeblu centralnym, reformy Ministerstwa Finansów poprzez zmianę sposobu nadzoru i zarządzania, np. wyodrębnienie swoistej Komendy Głównej odpowiedzialnej za wszystkie organy podatkowe i wszystkie związane z tym sprawy, tak jak miało to miejsce w Polsce międzywojennej, kiedy istniał Naczelny Zarząd Cel. Nie jest potrzebna zapowiadana rewolucja, gdyż w zasadzie wszystkie jej pozytywne skutki opisane w uzasadnieniu projektu KAS można osiągnąć w ten prosty sposób. Reformę należy zacząć od Ministerstwa Finansów.

Należy zwrócić uwagę, że projektowana ustawa spowoduje „ucywilnienie” większości funkcjonariuszy Służby Celnej. Funkcjonariusze mają zostać zatrudnieni w nowo powstałych urzędach. Takie rozwiązania w sposób oczywisty godzą w status Służby Celnej: brak gwarancji zatrudnienia w nowych urzędach oraz brak gwarancji uposażenia zasadniczego na dotychczasowym poziomie, utrata licznych dodatków do uposażenia (np. dodatek za stopień służbowy), utrata uprawnień emerytalnych służb mundurowych, o które celnicy aktualnie się ubiegają. Dla wielu celników z kilkudziesięcioletnim stażem w służbie, wprowadzenie w życie projektowanych ustaw oznaczać będzie utratę pracy a także złamanie ich kariery zawodowej, oznacza to oczywiste straty materialne i prestiżowe, to przekreślenie ich dotychczasowego dorobku zawodowego.

„Ucywilnienie” Służby Celnej może godzić także w interesy państwa, gdyż wiele wykonywanych dotychczas przez funkcjonariuszy zadań w projekcie będą wykonywać pracownicy cywilni. Brak jest uzasadnienia merytorycznego tezy, że będą oni lepiej wykonywać zadania. Przeciwnie, umundurowani funkcjonariusze, przeszkoleni także w zakresie ŚPB, mają szansę większej skuteczności zwłaszcza wykrywając przestępstwa skarbowe, czyli w sferach, w których jak wiadomo działają zorganizowane grupy przestępcze, a uszczuplenia należności budżetu państwa sięgają dziesiątek i setek milionów. Służba Celna zatrudnia w całym kraju ok. 15,6 tys. pracowników; zgodnie z danymi uzyskanymi od Służby Celnej, celnicy rocznie wypracowują do dla budżetu państwa ok. 86,8 mld zł – co stanowi ok. 30 % dochodów budżetu państwa (patrz: tabela nr 1 i nr 2, dane za rok 2014 ).

Tabela nr 1. Wpływy budżetowe i pobrane przez Służbę Celną w mld zł <sup>12</sup>

Wpływy budżetowe wymierzone i pobrane przez Służbę Celną w mld zł	
wyszczególnienie	2014
cło	2,4 mld
podatek akcyzowy	61,6 mld
VAT w imporcie	20,2 mld
podatek od gler	1,2 mld
podatek od miedzi i srebra	1,4 mld
<b>razem</b>	<b>86,8 mld</b>

źródło: Służba Celna

Tabela nr 2. Liczba etatów w Służbie Celnej <sup>13</sup>

Liczba etatów w Służbie Celnej			
jednostka organizacyjna	2008	2012	2014
	liczba etatów	liczba etatów	liczba etatów
pion Służby Celnej w MF	356	362	334
izby celne	5 170	5 460	5289
urzędy celne	5 644	5 363	4634
oddziały celne	4 924	4 906	5370
<b>razem</b>	<b>16 094</b>	<b>16 091</b>	<b>15627</b>

<sup>12</sup> [http://www.mf.gov.pl/documents/764034/2867965/raport\\_sc\\_2015.pdf](http://www.mf.gov.pl/documents/764034/2867965/raport_sc_2015.pdf)

<sup>13</sup> Op. Cit. Przyp. nr 12

Źródło: Służba Celna

Formułowane w uzasadnieniu projektu ustawy argumenty za jej wprowadzeniem - połączenie trzech pionów służb odpowiedzialnych za pobór danin w Polsce (administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej) oraz stworzenie jednej silnej organizacji podległej Ministrowi Finansów, likwidacja rozproszonego modelu współpracy, a także stworzenie jednolitego systemu informatycznego, który ułatwi bieżącą wymianę informacji - nie znajdują odzwierciedlenia w choćby szacunkowych obliczeniach lub symulacjach, jakie korzyści rozwiązanie takie mogłoby przynieść. Zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy, w początkowym okresie utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej nie przewiduje się zwiększenia wydatków na funkcjonowanie jednostek w nowej strukturze w stosunku do kwot wydatków obecnie ponoszonych przez jednostki administracji celnej i skarbowej - jest to założenie bardzo optymistyczne, z uwagi na postulowane bardzo kosztowne stworzenie jednolitego systemu informatycznego trzech pionów administracji skarbowej, a także innych zasadniczych zmian organizacyjnych.

W obecnym stanie rzeczy prawdą jest, że organy administracji skarbowej i celnej zmagają się z licznymi problemami, takimi jak korupcja, brak przejrzystej drogi awansu zawodowego, brak przejrzystych przepisów dotyczących nagród oraz premii, a także brak modernizacji Służby Celnej, które przyczyniają się do spadku efektywności działań podejmowanych przez funkcjonariuszy i pracowników tego działu administracji. Wprowadzenie nowej struktury tych organów nie likwiduje jednak problemów, z jakimi dotychczas zmagala się administracja podatkowa, kontroli skarbowej i Służby Celnej; jest to rozwiązanie zastępcze, które nie rozwiąże faktycznych przyczyn patologii. Wprawdzie w 2014 roku było w Służbie Celnej wykrytych tylko 9 przypadków zarzutów korupcyjnych i współczynnik ten spadł w ostatnich latach nawet dwudziestokrotnie w porównaniu do roku 2008, jednak nie jest możliwe, że skala nieprawidłowości wygenerowanych na szczeblu centralnym, uniemożliwiająca należyte wykonywanie zadań przez tzw. linowych funkcjonariuszy, straty budżetu z tytułu szarej strefy w dziedzinie przemytu i wyrobów akcyzowych w obrocie krajowym, są wynikiem wyłącznie nonszalancji i nakazuje wciąż zwracać uwagę na to zjawisko.

Zaproponowane w projekcie ustawy rozwiązanie – wprowadzenie w stosunku do naczelników urzędów celno-skarbowych w określonych przypadkach zasady rozpatrywania odwołania od decyzji przez organ, który ją wydał, prowadzi do faktycznego odejścia od jednej z najistotniejszych zasad postępowania administracyjnego – dwuinstancyjności postępowania. Odejście od zasady dwuinstancyjności niesie ryzyko zaniechania wnikliwego rozpatrywania sprawy odwoławczej skutkujące utrzymaniem w mocy zaskarżonej odwołaniem decyzji wydanej przez ten sam organ w pierwszej instancji, ponadto biorąc pod uwagę, że organy drugiej instancji będą faktycznie tymi samymi organami, które wydały decyzję w I instancji ciężar postępowania podatkowego zostanie przesunięty na sądy. Opiniowany projekt ustawy o KAS w istocie stanowi o jednoinstancyjności postępowania w dwóch przypadkach. Po pierwsze, w sprawach dotyczących dokonania zabezpieczenia zobowiązania podatkowego oraz należności celnych na majątku kontrolowanego; po drugie, w przypadku postępowania podatkowego wszczętego po stwierdzeniu nieprawidłowości, o których mowa w art. 50 ust. 1 projektu ustawy, w zakończonej kontroli celno-skarbowej. Ponadto projektowana ustawa o KAS utrzymuje dualizm kontroli – w projekcie nie został określony precyzyjnie zakres kontroli podatkowych i celno-skarbowych. Brak wskazania warunków objęcia jednym bądź drugim typem kontroli poszczególnych podatników może doprowadzić do naruszenia zasady równości podatników wobec prawa.

Niezależnie od powyższego, podtrzymując tezę o wadliwości samej koncepcji strukturalnej projektu ustawy, warto odnieść się do konkretnych przepisów projektu ustawy oraz projekt ustawy Przepisy wprowadzające, zawierających błędy legislacyjne. Przykładowo zgodnie z art. 2 ust. 2 projektowanej ustawy, zadania określone w tym przepisie wykonują wyłącznie upoważnieni przez właściwy organ KAS funkcjonariusze, przy czym katalog ten obejmuje między innymi zadanie określone w przepisie art. 2 ust. 1 pkt 14, tj. rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń związanych z naruszeniem przepisów dotyczących towarów, którymi obrót podlega zakazom lub ograniczeniom na mocy przepisów krajowych, przepisów unijnych lub umów międzynarodowych oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez Służbę Celno - Skarbową.

Zasadnym byłoby dodanie do katalogu zadań wykonywanych wyłącznie przez funkcjonariuszy także zadania obejmującego rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i

zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz ściganie ich sprawców, w zakresie określonym w Kodeksie karnym skarbowym, rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz ściganie ich sprawców ujawnionych w zakresie działania naczelnika urzędu celno – skarbowego.

Dodatkowo do katalogu określonego w art. 2 ust. 2 projektu ustawy zasadnym byłoby dodanie zadania wskazanego w art. 50 ust. 1 pkt 3, tj. kontrolę przestrzegania przepisów regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, o których mowa w ustawie o grach hazardowych. Czynności kontrolne w zakresie regulującym urządzenie i prowadzenie gier hazardowych obarczone są dużym ryzykiem kontaktów z grupami przestępczymi działającymi w tym obszarze. Dotychczasowe doświadczenia wskazują na kierowanie przez kontrolowanych licznych zawiadomień do prokuratury o podejrzeniu popełnienia przestępstwa polegającego na przekroczeniu uprawnień przez funkcjonariuszy, jak również kierowania do sądów subsydiarnych aktów oskarżenia przeciwko funkcjonariuszom. Posiadanie statusu funkcjonariusza Służby Celno – Skarbowej zapewni osobom prowadzącym kontrole w powyższym obszarze ochronę prawną.

Z powyższych względów zasadnym byłoby również dodanie do katalogu zadań określonych w art. 2 ust. 2 projektu ustawy, a wykonywanych wyłącznie przez funkcjonariuszy, również zadania obejmującego kontrolę w każdym miejscu (nie tylko na drogach publicznych lub drogach wewnętrznych, w morskich portach i przystaniach, na morskich wodach wewnętrznych, morzu terytorialnym, strefie przyległej lub wodach śródlądowych) przestrzegania przepisów prawa podatkowego w zakresie produkcji, przemieszczania i zużycia wyrobów akcyzowych, w szczególności ich wytwarzania, uszlachetniania, przerabiania, skażania, rozlewu, przyjmowania, magazynowania, wydawania, przewozu i niszczenia oraz w zakresie stosowania i oznaczania tych wyrobów znakami akcyzy.

Ponadto, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 projektu ustawy, do zadań naczelnika urzędu skarbowego należy między innymi pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów, jak również należności celnych oraz innych opłat związanych z przywozem i wywozem

towarów. Przepis powyższego artykułu nie koresponduje jednak z projektowanymi zmianami do:

a) ustawy o podatku akcyzowym:

- zgodnie bowiem z art. 14 ust. 11 pkt 2 - minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia właściwą izbę administracji skarbowej lub właściwe izby administracji skarbowej, na których rachunek bankowy dokonuje się wpłaty kwot z tytułu zapłaty akcyzy, przedpłat akcyzy i wpłat dziennych oraz z których rachunku bankowego dokonuje się wypłaty kwot z tytułu zwrotu akcyzy, a także określi terytorialny zasięg ich działania w tym zakresie (art. 115 pkt 7 lit. j) *przepisów wprowadzających*) oraz
- art. 21 ust. 1 pkt 2 zgodnie z którym podatnik jest obowiązany, bez wezwania organu podatkowego obliczać i wpłacać akcyzę na rachunek właściwej izby administracji skarbowej (art. 115 pkt 18 *przepisów wprowadzających*).

b) ustawy o grach hazardowych:

- art. 75 ust. 1 pkt 2, zgodnie z którym podatnicy (...) są obowiązani, bez wezwania, do obliczania oraz wpłacania podatku od gier na rachunek właściwej izby administracji skarbowej (art. 122 pkt 10 *przepisów wprowadzających*) oraz
- art. 77 ust. 5, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia właściwą izbę administracji skarbowej lub właściwe izby administracji skarbowej, na których rachunek bankowy dokonuje się zapłaty podatku od gier, wpłat dziennych, dopłat i kar pieniężnych lub wpłaty niektórych opłat, o których mowa w art. 68 ust. 1, a także określi terytorialny zasięg ich działania w tym zakresie (art. 122 pkt 10 *przepisów wprowadzających*);

c) ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin:

- art. 11 ust. 3 pkt 2 - minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia właściwą izbę administracji skarbowej lub właściwe izby administracji skarbowej, na których rachunek bankowy dokonuje się zapłaty podatku oraz określi terytorialny zasięg ich działania (art. 136 pkt. 2 *przepisów wprowadzających*) oraz

- art. 14 ust. 1 pkt 2, zgodnie z którym podatnik jest obowiązany bez wezwania obliczać i wpłać podatek na rachunek właściwej izby administracji skarbowej (...)  
– art. 136 pkt 4 *przepisów wprowadzających*,

d) ustawy Prawo celne:

- art. 70 ust. 5, zgodnie z którym, minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia właściwą izbę administracji skarbowej lub właściwe izby administracji skarbowej, na których rachunek bankowy dokonuje się wpłaty kwot z tytułu należności przywozowych lub wywozowych oraz z których rachunku bankowego dokonuje się wypłaty z tytułu zwrotu należności przywozowych lub wywozowych, uwzględniając potrzebę zapewnienia sprawnego poboru i zwrotu tych należności (art. 84 pkt 10 lit. c *przepisów wprowadzających*)

Analogiczne rozwiązania (wpłaty należności na rachunek izby administracji skarbowej) zawarte zostały w projekcie zmian do:

- ustawy o podatku od osób fizycznych (art. 18 pkt 7 do pkt 12 *przepisów wprowadzających*)
- ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 20 pkt 3, pkt. 4, pkt. 5 lit. b – d *przepisów wprowadzających*)
- ustawy o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (art. 23 pkt. 3 *przepisów wprowadzających*),
- ustawy o podatku od towarów i usług (art. 82 pkt 7, pkt 8 *przepisów wprowadzających*)

W związku z powyższym z przepisów regulujących materię poszczególnych należności / podatków wynika, że wpłaty będą dokonywane na rachunek izby administracji skarbowej, a nie naczelnika urzędu skarbowego. Zasadnym zatem wydaje się precyzyjne określenie w przepisach regulujących zadania poszczególnych organów uprawnienia do poboru poszczególnych należności podatkowych / celnych poprzez usunięcie z zadań naczelnika urzędu skarbowego poboru należności i określenie tego zadania jako zadania dyrektora izby administracji skarbowej. Powyższe umożliwi ponadto kontynuację obecnie wykonywanego przez jedną izbę celną scentralizowanego zadania obejmującego rozliczenia należności celno – podatkowych.

W przepisie art. 115 projektu ustawy Przepisy wprowadzające wprowadzono zmiany do ustawy o podatku akcyzowym: organami podatkowymi właściwymi w zakresie akcyzy są naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno – skarbowego oraz dyrektor izby administracji skarbowej. (art. 14 ust. 1). Kolejno należy zauważyć, że naczelnik urzędu skarbowego będzie właściwy, między innymi, w sprawach:

- znaków akcyzy;
- zgłoszenia rejestracyjnego, powiadomienia o rozpoczęciu działalności, prowadzenia rejestru podmiotów;
- wpisu do rejestru pośredniczących podmiotów tytoniowych;
- przyjmowania deklaracji podatkowych;
- przyjmowania zabezpieczenia do procedury zawieszenia poboru akcyzy;
- zezwoleń na prowadzenie składu podatkowego; przy czym urzędowego sprawdzenia i zatwierdzenia akt weryfikacyjnych będzie dokonywał naczelnik urzędu celno – skarbowego;
- zezwoleń na nabywanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany odbiorca;
- ustalania norm dopuszczalnych ubytków wyrobów akcyzowych;
- zabezpieczeń akcyzowych;
- przyjmowania deklaracji przy nabyciu wewnątrzwspólnotowe samochodów

Równocześnie naczelnik urzędu celno – skarbowego jest właściwy w sprawach:

- wydawania decyzji określającej kwotę akcyzy w należnej wysokości w przypadku, gdy w zgłoszeniu celnym kwota akcyzy została wykazana nieprawidłowo;
- przyjmowania zabezpieczenia kwoty akcyzy i opłaty paliwowej w trybie stosowanym przy zabezpieczaniu należności celnych;
- procedury zawieszenia poboru akcyzy; przy czym zabezpieczenie akcyzowe będzie składane we właściwym urzędzie skarbowym;
- przyjmowania, w przypadku nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych, oświadczeń, że zostaną przeznaczone do celów opałowych;
- akcyzy z tytułu importu i eksportu wyrobów akcyzowych oraz w zakresie wydania decyzji w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w wyniku kontroli ceno – skarbowej



Analogiczna sytuacja występuje w przypadku art. 122 projektu ustawy Przepisy wprowadzające, nowelizującego ustawę o grach hazardowych. Z projektowanych przepisów wynika, że naczelnik urzędu skarbowego będzie właściwy, między innymi, w sprawach:

- deklaracje podatkowe dla podatku od *gier*
- rozliczenie wyniku finansowego urządzanych *gier*
- organ podatkowy właściwy w zakresie podatku od *gier*
- organ właściwy w zakresie dopłat (ale też jest NUCS)

Natomiast naczelnik urzędu celno – skarbowego jest właściwy, między innymi, w sprawach:

- przyjmowania pisemnego zamiaru zniszczenia losów, kartonów lub innych dowodów udziału w loterii pieniężnej, loterii fantowej i grze bingo fantowe;
- druków zaświadczeń o uzyskanej wygranej;
- rejestracja automatów i urządzeń do gier;
- badanie sprawdzające automatu lub urządzenia do gry;
- obowiązki informacyjne dot. zamiaru przemieszczenia automatu lub urządzenia do innego miejsca eksploatacji; zawieszenia lub wycofania z eksploatacji automatu lub urządzenia; zniszczenia lub kradzieży automatu lub urządzenia;
- zgłoszenie loterii fantowej lub gry bingo fantowe;
- na wniosek organu podatkowego wykonuje czynności: sprawdzające, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, na którego obszarze działania prowadzona jest działalność lub wykonywane są czynności podlegające opodatkowaniu;
- dopłat;
- kar pieniężnych.

Przytoczone powyżej projektowane zapisy prowadzą do rozproszenia uprawnień i obowiązków poszczególnych organów podatkowych, czyli do skutku sprzecznego z założeniami projektodawcy. Powyższe spowoduje, że nałożone na organy podatkowe zadania nie będą mogły być realizowane w sposób spójny i efektywny. Zaproponowane zapisy również po stronie podatników mogą spowodować istotne utrudnienia, bowiem, jak wynika z analizowanych projektów ustaw, w przeciwieństwie do obecnego stanu prawnego, część zadań będzie realizowana przez naczelników urzędów skarbowych, a część przez

naczelników urzędów celno – skarbowych. Takie rozwiązanie stoi zatem w sprzeczności z podstawową ideą utworzenia Krajowej Administracji Skarbowej, tj. konsolidacją poszczególnych organów i realizowanych przez nie zadań, a w konsekwencji efektywnym ich wykonywaniem. Zasadnym wydaje się pozostawienie całości materii dot. podatku akcyzowego, jak i gier hazardowych, jak to ma miejsce w chwili obecnej, w strukturze urzędu celno – skarbowego.

Z uzasadnienia do projektu ustawy Przepisy wprowadzające ustawę wynika, że ustawa między innymi normuje zasady przyznania stopni funkcjonariuszom z korpusu oficerów i generałów Służby Celnej, którzy przyjęli propozycję zatrudnienia w jednostkach KAS i na podstawie mianowania w służbie cywilnej stają się urzędnikami służby cywilnej. Tymczasem w samym projekcie brak takich uregulowań. Wobec powyższego zasadnym byłoby wprowadzenie do przepisów wprowadzających ustawę o KAS uregulowań określających zasady przyznawania stopni w służbie cywilnej w zależności od posiadanych przez funkcjonariuszy stopni w Służbie Celnej.

Przepis art. 167 projektu ustawy Przepisy wprowadzające określa zasady składania propozycji kontynuacji zatrudnienia / służby po dniu 30 czerwca 2017 r. I tak, zgodnie z powyższą regulacją, stosowny organ składa pracownikom oraz funkcjonariuszom celnym, pisemną propozycję określającą nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby, która uwzględnia posiadane kwalifikacje i przebieg dotychczasowej pracy lub służby, a także dotychczasowe miejsce zamieszkania. Mając na uwadze powyższe, w opinii autora zasadnym wydaje się dodanie w powyższym przepisie zastrzeżenia, że propozycja obejmuje uposażenie / wynagrodzenie nie niższe od dotychczas otrzymywanego, rozumianego jako uposażenie / wynagrodzenie zasadnicze wraz z dodatkami do tego uposażenia / wynagrodzenia. Dodatkowo wskazanym byłoby wprowadzenie przepisu, z którego wynikałby obowiązek złożenia propozycji pracownikom / funkcjonariuszom określającej nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby. Obecne brzmienie przepisu art. 167 w związku z art. 169 ust. 1 pkt. 1 przepisów wprowadzających, takiej gwarancji nie zapewnia. Końcowo za uzasadnione należałoby uznać, że w składanej propozycji obecni funkcjonariusze Służby Celnej zachowają status funkcjonariuszy w przyszłej Służbie Celno – Skarbowej.

Projektowana ustawa, a także projekt ustawy Przepisy wprowadzające ustawę o KAS zawierają wiele nieścisłości. Przykładowo art. 168 ust. 2 ustawy Przepisy wprowadzające odwołuje się do konkretnego przepisu artykułu o Służbie Celnej<sup>14</sup>, która to ustawa jest uchylana w całości przez Przepisy wprowadzające ustawę o KAS - treść obu przepisów poniżej:

*„Art. 168.2. Funkcjonariusz, który w dniu otrzymania propozycji zatrudnienia jest uprawniony do świadczeń, o których mowa w art. 93 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej, na jego wniosek jest przenoszony do izby administracji skarbowej właściwej ze względu na miejsce stałego zamieszkania. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio.”*

*„Art. 159. Traci moc:*

*3) ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. z 2015 r. poz. 990, z późn. zm.)”*

Dodatkowo projekt ustawy spotkał się również z licznymi krytycznymi opiniami środowisk skarbowych i celnych. Przykładowo:

- 1) Urząd Kontroli Skarbowej w Warszawie uznał, że w projekcie ustawy o KAS: „zbyt ogólnikowo określony został zakres podmiotowy i przedmiotowy kontroli. Zakres podmiotowy nie precyzuje w jakim charakterze może występować kontrolowany w konkretnym postępowaniu”; „wątpliwości budzi wzajemna relacja kontroli uproszczonej wskazanej w projekcie ustawy o KAS do instytucji czynności sprawdzających zawartej w Ordynacji podatkowej”*
- 2) Urząd Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze: „W zadaniach KAS (art. 3) nie ujęto zadań wynikających z ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (Dz. U. 2014 poz. 455) natomiast Generalny Inspektor Informacji Finansowej ma być Zastępcą Szefa KAS (art....).Jednocześnie w ust. 1 pkt 1 należałoby precyzyjniej określić rodzaje podatków będących w kompetencjach KAS Ponadto w*

---

<sup>14</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 990, z późn. zm.)

*art. 3 ust. 1 pkt 4, art. 33 ust. 1 pkt 2 zawarto sformułowanie „podatnika i przedsiębiorcy” w związku z czym należałoby wykreślić słowo przedsiębiorcy ponieważ on również jest podatnikiem.* *art 3 ust. 1*

*pkt 1 – po słowach „pobór podatków” należałoby dodać wyrazy: „stanowiących dochód budżetu państwa”; art. 3 ust. 1 pkt 11 – bardzo kazuistycznie sformułowane zapisy, opisy winny pozostawać na większym poziomie ogólności”*

- 3) Izba Celna we Wrocławiu: *„W projektowanej ustawie o nieprecyzyjnie określono pojęcia "postępowanie audytowe" i "czynności audytowe" Istnieją wątpliwości, co do prawidłowego ich rozumienia, zwłaszcza w kontekście różnic, co do zakresu merytorycznego oraz trybu wykonywanych zadań w świetle przepisów Urzędu Kontroli Celnej (dalej: UKC), aktów wykonawczych do UKC oraz przepisów ustawy Prawo Celne. Zasadnym jest zastąpienie pojęcia "postępowanie audytowe" pojęciem "czynności audytowe". Spowoduje to wyeliminowanie sytuacji, przy sprawdzaniu warunków i kryteriów określonych w Unijnym Kodeksie celnym (art. 38 i 39 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz. U. UE L 269 z 10.10.2013, str. 1, z późn. zm.), utożsamiania z postępowaniem analogicznym do postępowania w sprawach celnych lub postępowania podatkowego. Ze względu na fakt, że zarówno czynności audytowe, jak i monitorowanie są bliższe kontroli, aniżeli postępowaniu administracyjnemu. Dlatego właściwszym określeniem jest sformułowanie „czynności audytowe”. Wobec powyższego zasadne jest wyłonienie czynności audytowych z tego trybu jako niezależnych czynności, w oparciu o które zostanie wydane rozstrzygnięcie, na podstawie oceny w zakresie spełniania lub nie spełniania przez wnioskodawcę warunków lub kryteriów, o których mowa w art. 39 UKC. Na podkreślenie zasługuje również fakt, iż wykonując czynności audytowe mające na celu potwierdzenie spełnienia określonych warunków i kryteriów organy celne są zobowiązane do stosowania szeroko pojmowanej analizy ryzyka. Projekt w ust. 5 tego artykułu przewiduje, że kontrole, urzędowe sprawdzenie oraz czynności operacyjno-rozpoznawcze wykonują funkcjonariusze. Biorąc jednakże argumenty przedstawione powyżej świadczące o tym, iż czynności audytowe i monitorowanie mają cechy bliższe do kontroli niż postępowania administracyjnego zasadne jest również zawężenie wykonywania tych zadań tylko do funkcjonariuszy celnych. Należy również*

*podkreślić, iż istotą postępowania audytowego prowadzonego z wniosku przedsiębiorcy jest ustalenie czy stosowane rozwiązania w firmie umożliwiają prowadzenie kontroli celnej opartej na audycie. Zgodnie z art 58 ust 3 Ustawy o Służbie Celnej w trakcie realizowanego postępowania audytowego wykorzystuje się uprawnienia dla kontroli celnej zawarte w rozdziale III tej ustawy. „KONTROLA WYKONYWANA PRZEZ SŁUŻBĘ CELNĄ” m.in. przepisy art.32, art 33 i art 34 tej ustawy. Dodatkowo ustawodawca w art 116 ust 9 stanowi, iż „W przypadku gdy organ przeprowadza postępowanie audytowe, urzędowe sprawdzenie przeprowadza się w toku tego postępowania” Skoro ustawodawca wskazuje, że urzędowe sprawdzenie przeprowadza się w ramach postępowania audytowego, to uzasadnione jest również wskazanie w art. 3 ust. 5, iż postępowanie (czynności) audytowe oraz monitorowanie wykonują funkcjonariusze.*

*Podkreślenie wymaga faktu, iż czynności monitorowania cechuje taka sama zasada jak w postępowaniu audytowym z tą różnicą, iż nie prowadzą one do wydania pozwolenia ale mają na celu potwierdzenie przestrzegania przepisów których mowa powyżej*

#### **IV. Wnioski końcowe:**

Do niewątpliwych zalet opiniowanych projektów należy zaliczyć:

- 1) poszerzenie uprawnień organów skarbowych o rozpoznawanie, zapobieganie i wykrywanie niektórych przestępstw pospolitych, zwłaszcza popełnionych w związku z naruszeniem prawa podatkowego (art. 258, 270, 271, 273, 286 i 299 Kodeksu karnego): skarbowe organy ścigania mają obecnie zawężoną kompetencję tylko do przestępstw skarbowych (tj. kodeksu karnego skarbowego);
- 2) powołanie policyjnej struktury mundurowanej, która będzie uprawniona do rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania ogółu przestępstw i wykroczeń związanych z patologiami funkcjonowania systemu danin publicznych;
- 3) powołanie Krajowej Szkoły Skarbowości: oczywiście istnienie takiej jednostki jest od lat koniecznością, lecz jej zorganizowanie i zapewnienie odpowiedniego poziomu kadry dydaktycznej zajmie obiektywnie wiele lat, a proces ciągłego szkolenia pracowników skarbowych powinien rozpocząć się natychmiast.

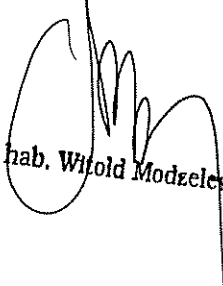
Jednak lista wad opiniowanych projektów jest dużo dłuższa. Najistotniejszym zarzutem, w zasadzie bezspornym i rozstrzygającym o dalszym losie tego projektu, jest czasowa dezorganizacja i destabilizacja funkcjonowania organów administracji skarbowej i celnej. W zasadzie całkowita likwidacja obecnej struktury, sposób i czas przekształcenia obecnego systemu organów skarbowych i celnych w przyszłym modelu Krajowej Administracji Skarbowej reguluje odrębna ustawa (o przepisach wprowadzających) i tam tkwi sedno (a w zasadzie klęska) projektowanych operacji. Projekt przewiduje bezprecedensową w skali historycznej likwidację w całości obecnej struktury organów i powołanie w to miejsce nowej; nikt nigdy nie przeprowadził takiej operacji i jest mało prawdopodobne, aby zakończyła się ona sukcesem. Dodatkowym, trudnym do przecenienia czynnikiem utrudniającym ten proces, jest negatywny stosunek do tego projektu wielu pracowników oraz funkcjonariuszy zatrudnionych w aparacie skarbowym i celnym. Czy można przeprowadzić tego rodzaju operację wbrew poglądom pracowników, którzy mają tworzyć nowe organy? Odpowiedź jest raczej oczywista. W przekonaniu opiniującego, który posiada dostateczną wiedzę nie tylko na temat tego rodzaju procesów, ale również dość dobrze zna postawy oraz istotną część (większość?) poglądów pracowników organów skarbowych i celnych, wdrażanie tych ustaw, które obiektywnie będzie musiało trwać ponad 3 lata, doprowadzi do spadku dochodów budżetowych. Oczywiście wiem, że główną przyczyną niskiej efektywności fiskalnej systemu podatkowego są wady prawa materialnego i karnego, a nie struktura organizacyjna organów skarbowych i celnych. Ale wyludzenia zwrotów podatków, które stanowią dziś największe zagrożenie dla dochodów budżetowych (rocznie naczelnicy urzędów skarbowych zwracają około 90 mld zł), zależą od sprawności działania organów administracji rządowej. W czasie gdy tworzone będą nowe urzędy skarbowe poprzez wchłonięcie urzędów celnych, zwalniani będą - a następnie przyjmowani do pracy - wszyscy pracownicy, to czy aby obsługa zwrotów zwłaszcza VAT nie ulegnie głębokiej dezorganizacji? Sądzę, że odpowiedź jest wręcz oczywista.

Oceniając generalnie opiniowany projekt ustaw należy wskazać co następuje:

- niewątpliwą ich zaletą jest stworzenie jednolitego kierownictwa całości aparatu skarbowego i celnego (szef KAS i jego zastępcy): jest to zdecydowanie zmiana koncepcyjna, przełamująca słabość obecnego modelu kierowania tym aparatem (trzech szefów); pamiętajmy, że minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie tylko nominalnym szefem tych struktur,

- niewątpliwą ich wadą jest to, że projekt ten spowodował od samego początku wewnętrzny konflikt z organizacjami związkowymi pracowników skarbowych i celnych, który będzie trwać również po ich uchwaleniu i utrudniać będzie ich prawidłowe wdrożenie,
- nie sposób obiektywnie ocenić, czy nowa struktura organów (urzędy skarbowe, organy celno-skarbowe, izby administracji skarbowej) będzie bardziej efektywna od obecnego ustroju tych organów. Nie ma obiektywnie możliwości udowodnienia, że nowy ustrój będzie czymś lepszym od obecnego; tu nie pojawia się żadna nowa jakość o decydującym znaczeniu,
- wdrożenie tej ustawy spowoduje, z przyczyn obiektywnych, spadek efektywności funkcjonalnej tej struktury – jest to nieuniknione. Może to nawet potrwać co najmniej kilka lat. Czy wybrano najlepszy moment dla tej operacji? Chyba nie, bo rząd musi uzyskać szybki wzrost dochodów budżetowych,
- nie jest do końca zrozumiałe, dlaczego zrezygnowano z radykalnej odbudowy materialnego prawa podatkowego, co jest dużo prostsze, a zdecydowano się na radykalizm i jednorazowość w przekształceniu ustroju organów, co jest dużo trudniejsze.

Konkluzja podsumowująca: w tym kształcie ustawa ta nie powinna być uchwalona i wymaga dalszej debaty nad sposobami zwiększenia efektywności funkcjonalnej organów skarbowych i celnych.

  
prof. dr hab. Witold Modzelewski