

Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danin publicznych w Polsce

Dr Jacek Kulicki

Wieloletni pracownik administracji skarbowej.
W latach 2007–2008 dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie.

Artykuł poświęcony jest ocenie koncepcji reformy administracji skarbowej, zawartej w poselskim projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 826). Została ona dokonana w odniesieniu do zasadniczych problemów, które – moim zdaniem – dotyczą polski aparat skarbowy, a więc: powierzenie temu samemu organowi kierownictwa w zakresie kształtowania systemu podatkowego oraz wykonywania publicznej działalności państwa w zakresie prawa podatkowego, ukształtowanie aparatu wykonawczego według kryterium rodzaju podatku, nie zaś realizowanych funkcji, nałożenie na administrację skarbową szeregu zadań nie związanych z podatkami, brak ustawowo określonych zasad finansowania administracji skarbowej oraz powiązania wydatków z realizowanymi przez nią zadaniami, brak polityki pracowniczej.

Słowa kluczowe: krajowa administracja skarbowa, reforma, administracja podatkowa

1. Wprowadzenie

Przedmiotem artykułu jest ocena przedstawionej przez grupę posłów¹ koncepcji powołania

¹ Druki sejmowe nr 826 (projekt ustawy o KAS) i 827 (projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS). Choć z formalnego punktu widzenia jest to inicjatywa poselska, to zarówno koncepcja KAS, jak i projekty obu aktów prawnych i ich uzasadnienia zostały opracowane w Ministerstwie Finansów, o czym niejednokrotnie wspominali przedstawiciele tego resortu. Zob. m.in. odpowiedź z dnia 14.01.2016 r. nr BMI5.054.1.2016 Ministra Finansów Pawła Szałamachy na interpelację Poseł Anny Sobeckiej nr 253 z dnia 22.12.2015 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=IN->

Krajowej Administracji Skarbowej (dalej również KAS) w miejsce dotychczasowych: izb i urzędów skarbowych (tzw. administracji podatkowej), kontroli skarbowej i Służby Celnej. Ocena ta zostanie dokonana w odniesieniu do problemów, które – moim zdaniem – dotyczą polski aparat skarbowy (administrację danin publicznych).

Taki zakres opracowania wymaga więc:

Po pierwsze – zdefiniowania pojęcia *administracja skarbowa (administracja da-*

T&nr=253 Projekt koncepcji KAS należy więc traktować jako projekt rządowy, złożony z bliżej nieokreślonych przyczyn przez grupę posłów.

nin publicznych) i uściślenia zakresu przedmiotowego analizy, co zostanie dokonane w cz. I artykułu (zob. pkt 4–7);

Po drugie – przedstawienia obecnej struktury organizacyjnej administracji danin publicznych wraz z zarysowaniem (oczywiście w dużym skrócie) etapów jej kształtowania, co jest niezbędne dla sformułowania problemów dotyczących polski aparat skarbowy. Te zagadnienia zostaną przedstawione w części II artykułu (zob. pkt 8–19);

Po trzecie – zdefiniowania problemów dotyczących administrację danin publicznych w Polsce, przy czym zostanie to poprzedzone przedstawieniem problemów wyartykułowanych w tym zakresie przez instytucje międzynarodowe, projektodawców ustaw zmieniających strukturę organizacyjną administracji danin publicznych w ostatnim trzydziestolecu oraz przedstawicieli doktryny. Problemy te będą stanowić kryteria oceny koncepcji KAS wynikającej z projektu poselskiego. Temu zagadnieniu będzie poświęcona cz. III artykułu (zob. pkt 20–26);

Po czwarte – analizy zakładanych w koncepcji KAS celów, wynikających z uzasadnienia projektu ustawy, w kontekście zdiagnozowanych problemów funkcjonowania administracji skarbowej w Polsce, co zostanie dokonane w części IV artykułu (zob. pkt 27–34);

Po piąte – analizy realizacji koncepcji KAS wynikającej z projektu poselskiego, dokonanej według wcześniej zdefiniowanych kryteriów, co będzie miało miejsce w części V artykułu (zob. pkt 35–47).

Przedmiotem artykułu nie jest ocena projektu poselskiego pod względem merytorycznym i prawnym, jakiej dokonują uprawnione do tego podmioty w toku procesu legislacyjnego, np. Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu². Dokonana analiza i ocena odnoszą się jedynie do koncepcji KAS wynikającej z projektu poselskiego,

² Zob. § 17 ust. 1 regulaminu organizacyjnego Kancelarii Sejmu, stanowiącego załącznik do zarządzenia nr 10 Szefa Kancelarii Sejmu z dnia 25 marca 2002 r.

nie zaś do jego poszczególnych jednostek redakcyjnych odrębnie. Te, o ile są przywoływane w artykule, służą jedynie zilustrowaniu zalet lub wad analizowanej koncepcji.

2. Definicja administracji skarbowej (administracji danin publicznych)

Pod pojęciem *administracja skarbowa (administracja danin publicznych)* rozumiem organizatorską działalność państwa w dziedzinie gromadzenia środków publicznych, obejmującą od strony przedmiotowej podatki państwowe i samorządowe, a także te daniny, które w przepisach prawa nie zostały co prawda nazwane podatkami, jednakże stanowią dochód budżetów: państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, a obowiązek ich ponoszenia na rzecz tych podmiotów wynika z ustawy³. Działalność ta obejmuje: **po pierwsze** – zarządzanie daninami publicznymi, na które składają się programowanie i planowanie danin publicznych (podatków), projektowanie i tworzenie prawa daninowego (podatkowego), organizacja i kierowanie wykonywaniem planowych zadań państwa w zakresie realizacji dochodów z danin publicznych (organizacja i kierowanie wykonywaniem przez organy skarbowe prawa daninowego – podatkowego) oraz realizacja funkcji edukacyjnej; **po drugie** – wykonywanie publicznej działalności państwa w zakresie prawa daninowego (wykonywanie prawa daninowego – podatkowego), na co składa się realizacja funkcji: rejestracyjnej, wymiarowej, weryfikacyjnej, kontrolnej, poboru, windykacyjnej, prewencyjnej, dochodzeniowo-śledczej i informacyjnej⁴.

Poselski projekt ustawy o KAS swoją materią obejmuje jedynie organizację realizacji i wykonywanie przez organy skarbowe tej drugiej gru-

³ Zob. szerzej J. Kulicki, *Prawne aspekty budowy modelu administracji danin publicznych w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 5(30), s. 2–5, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/publikacjaBAS.xsp?documentId=C7134E3C9ABC5632C-12576C400385A90>

⁴ Zob. szerzej J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe. Warszawa 2014, s. 141–181.

Pominięcie przez autorów projektu zarówno kwestii organizacji realizacji funkcji zarządzania daninami publicznymi, jak też samorządowego toru administrowania podatkami jest ogromną wadą w prezentowanej w projekcie koncepcji KAS.

py funkcji i – co istotne – pozostawia poza swoim zakresem administrowanie daninami publicznymi przez organy jednostek samorządu terytorialnego. Projekt ogranicza się więc jedynie do uregulowania organizacji wykonywania prawa podatkowego przez organy skarbowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych⁵.

Pominięcie przez autorów projektu zarówno kwestii organizacji realizacji funkcji zarządzania daninami publicznymi, jak też samorządowego toru administrowania podatkami uważam za ogromną wadę prezentowanej w projekcie koncepcji KAS. Skupienie się w działaniach reformatorskich jedynie na organizacji wykonywania prawa podatkowego (daninowego) przez organy administracji rządowej, nawet jeżeli ich właściwość rzeczowa obejmuje najważniejsze z punktu widzenia dochodów publicznych podatki, biorąc pod uwagę zarówno stan polskiego prawa podatkowego (daninowego), jak i sposób jego stanowienia i wykonywania, należy uznać za niewystarczające. Tego typu „reformy”, skupiające się na wycinku, oczywiście bardzo istotnym, ale tylko wycinku, problematyki administrowania daninami publicznymi, bez odniesienia do pozostałych jej części, skazane są z reguły nie tyle na niepowodzenie, co z uwagi na ich fragmentaryczność zatrzymują się na kosmetyce dotychczasowych regulacji, nadawaniu istniejącym instytucjom nowych nazw, scalaniu lub rozdzielaniu kompetencji, przenoszeniu ich pomiędzy organami, bez głębszej refleksji nad ich miejscem w całym procesie administrowania (zarządzania) podatkami.

⁵ Obecnie Minister Finansów. Zob. rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz.U. poz. 1990).

Jednym z podstawowych problemów koncepcji KAS jest fragmentaryczność proponowanych rozwiązań.

Faktyczna reforma organizacji administracji skarbowej wymaga odniesienia jej do całej problematyki władztwa podatkowego (daninowego) państwa, obejmującego: a) władztwo stanowienia podatków, b) władztwo kształtowania obciążeń podatkowych przez samorząd terytorialny, c) władztwo poboru danin publicznych, d) władztwo karne skarbowe oraz e) władztwo dysponowania wpływami podatkowymi⁶. Uprawnienia do kształtowania ustroju i organizacji administracji odpowiedzialnej za pobór podatków (danin publicznych) oraz zasad wykonywania prawa podatkowego (daninowego) przez organy skarbowe są elementem władztwa poboru podatków (danin publicznych). Nie jest jednak ono oderwane od pozostałych elementów władztwa podatkowego (daninowego) państwa, przede wszystkim władztwa stanowienia podatków, kształtowania obciążeń podatkowych przez samorząd terytorialny oraz władztwa karnego-skarbowego. Rzeczywiste zmiany w aparacie skarbowym

mogą nastąpić jedynie wówczas, gdy organizacja tego aparatu będzie uwzględniać pozostałe elementy władztwa podatkowego (daninowego) państwa⁷.

Oczywiście, takie podejście wymaga odniesienia się przez reformujących aparat skarbowy do całego systemu finansów publicznych ujętego nie tylko w ustawach zwykłych, ale również w Konstytucji⁸. Tego niestety brakuje w projekcie

⁶ Zob. J. Kulicki, *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 16(41), <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/publikacjaBAS.xsp?documentId=70B735C6BE24C29BC1257745003177Co>, także A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa podatkowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, TNOiK, Toruń 2005, s. 24–42 oraz C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Lexis Nexis, Warszawa 2006, s. 17–37.

⁷ Szerzej na ten temat zob. J. Kulicki, *Obecny i pożądaný zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r.* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red. nauk.), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, 2016 r., s. 15–69 oraz *Administracja danin publicznych w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014.

⁸ Por. m.in. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Temida 2, Białystok 2011 r. i J. Kulicki, *Obecny i pożą-*

poselskim, który problematykę naprawy funkcjonowania organów skarbowych postrzega bardzo wąsko, bez koniecznej refleksji nad realizacją przez państwo przyznanego mu w Konstytucji władztwa podatkowego (daninowego).

Te uwagi były konieczne dla zasygnalizowania podstawowego problemu związanego z projektowaną koncepcją KAS – fragmentarycznością proponowanych rozwiązań.

Mając na uwadze przedstawione zastrzeżenia możliwe jest przejście do kolejnych etapów przedstawionej przez autorów projektu koncepcji Krajowej Administracji Skarbowej.

3. Obecna struktura organizacyjna rządowej administracji skarbowej i etapy jej kształtowania

Na przestrzeni ostatnich siedemdziesięciu lat (polski powojennej – okresu PRL-u oraz III RP) administracja skarbowa była reformowana, przekształcana, modernizowana lub zmieniana wielokrotnie.

Początkowo, do końca lat czterdziestych XX w., funkcjonowała z pewnymi modyfikacjami w kształcie obowiązującym przed II wojną światową. Pierwsza istotna reforma struktur skarbowych miała miejsce na początku lat pięćdziesiątych XX w. i polegała zarówno na zniesieniu dotychczasowych organów skarbowych (izb i urzędów skarbowych, rewizyjnych i akcyzowych), jak i likwidacji struktur kontroli i ochrony skarbowej. Ich kompetencje zostały przeniesione bądź do wydziałów finansowych rad narodowych, bądź do inspektoratów kontrolno-rewizyjnych przy prezydiach wojewódzkich lub powiatowych rad narodowych, bądź do departamentu kontrolno-rewizyjnego w Ministerstwie Finansów, przekształconego z czasem w Główny Inspektorat Kontrolno-Rewizyjny⁹.

dany zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r. [w:] Dylematy reformy..., op. cit., s. 49–67

⁹ Szerzej na ten temat zob. J. Kulicki, *Administracja danin pu-*

Kolejna reforma administracji skarbowej miała miejsce w latach 1973–1975¹⁰. W jej wyniku zlikwidowano Główny Inspektorat Kontrolno-Rewizyjny i inspektoraty kontrolno-rewizyjne przy prezydiach rad narodowych, ograniczono właściwość rzeczową wydziałów finansowych rad narodowych do kontroli i poboru danin publicznych od ludności i jednostek gospodarki nieuspołecznionej oraz powołano do życia okręgowe zarządy dochodów państwa i kontroli finansowej, jako organy właściwe w sprawach ustalania podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych od jednostek gospodarki uspołecznionej objętych budżetem centralnym, kontroli finansowej jednostek gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej oraz kontroli wykonywania obowiązków podatkowych.

Następna, już trzecia w okresie powojennym, reforma administracji skarbowej została przeprowadzona z początkiem 1983 r., kiedy to ustawą z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych (tekst pierwotny Dz.U. z 1982 r. nr 45, poz. 289) przywrócono do życia zlikwidowane z początkiem lat pięćdziesiątych izby i urzędy skarbowe. Do ich kompetencji włączono m.in. wymiar i pobór podatków, ich kontrolę, w tym szczególny nadzór podatkowy, egzekucję administracyjną należności pieniężnych oraz prowadzenie dochodzeń w sprawach karnych skarbowych. Ministrowi Finansów powierzono natomiast, obok kontroli podatkowej i dewizowej jednostek gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i osób fizycznych, także weryfikację rocznych sprawozdań finansowych (bilansów) przedsiębiorstw państwowych i innych państwowych jednostek organizacyjnych oraz wykonywanie kontroli finansowej jednostek gospodarki uspołecznionej.

blicznych w Polsce, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014, s. 113–119 oraz *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 50–61. A. Witkowski, *Organizacja ochrony skarbowej w Polsce w latach 1944–1951*, „Finanse” 1987, nr 3.

¹⁰ Zob. ustawę z dnia 28 maja 1975 r. o dwustopniowym podziale administracyjnym Państwa oraz o zmianie ustawy o radach narodowych (Dz.U. nr 16, poz. 91 ze zm.) oraz C. Kosikowski, *Naprawa finansów..., op. cit., s. 100–101*.

Ta struktura rządowej administracji skarbowej przetrwała do 7 lutego 1992 r., kiedy to powołano do życia kontrolę skarbową¹¹, powierzając jej część kompetencji kontrolnych i weryfikacyjnych izb i urzędów skarbowych oraz dotychczasowe uprawnienia kontrolne Ministra Finansów wynikające z art. 7 i 8 ustawy z 1982 r.

O ile ustawa z 1982 r. wyodrębniła ze struktury administracji publicznej i podporządkowała w praktyce całą – poza administracją samorządową – administrację danin publicznych ministrowi finansów, o tyle ustawa o kontroli skarbowej dokonała wewnętrznego podziału tej administracji na część podatkową, realizującą, co do zasady, wszystkie funkcje z zakresu wykonywania publicznej działalności państwa w dziedzinie danin publicznych, oraz część kontroli skarbowej, z wyodrębnionymi organami kontroli skarbowej, której za cel postawiono ochronę interesów i praw majątkowych Skarbu Państwa, zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych i innych należności pieniężnych stanowiących dochód budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych oraz badanie zgodności z prawem gospodarowania mieniem wszystkich państwowych osób prawnych. Tym samym kontrola skarbowa w kształcie określonym ustawą z 1991 r. połączyła w sobie zadania zniesionej na początku lat 50. XX w. kontroli i ochrony skarbowej oraz zadania Ministra Finansów w zakresie weryfikacji rocznych sprawozdań finansowych, kontroli dewizowej i finansowej.

Do września 2003 r. organy te – podatkowe i kontroli skarbowej – pełniły wszystkie funkcje z zakresu wykonywania prawa podatkowego – rejestracyjną, wymiarową, weryfikacyjną, kontrolną, poboru, windykacyjną, prewencyjną, dochodzeniowo-śledczą, informacyjną – w odniesieniu do wszystkich podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a po części również jednostek samorządu terytorialnego.

Ustawą z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zada-

¹¹ Zob. ustawę z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.pierw. Dz.U. nr 100, poz. 442).

nia i kompetencje organów i jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz.U. nr 137, poz. 1302) kompetencje w zakresie wymiaru i poboru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz kontroli, szczególnego nadzoru podatkowego, wymiaru i poboru podatku akcyzowego powierzono organom Służby Celnej, których ustanowiono w tym zakresie organami podatkowymi¹².

Od 31 października 2009 r. do zakresu właściwości Służby Celnej włączono natomiast wymiar i pobór oraz kontrolę podatku od gier¹³, zaś od 1 kwietnia 2012 r. we właściwości organów celnym pozostaje również podatek od wydobycia niektórych kopalin

W obecnym stanie prawnym we właściwości urzędów i izb skarbowych pozostają podatki: dochodowy od osób fizycznych (bez względu na formę opodatkowania), dochodowy od osób prawnych, tonażowy, od towarów i usług, z wyłączeniem podatku od importu towarów (wyjątek dotyczy ulg w zapłacie tego podatku), zasilające dochody budżetów samorządowych – podatek od czynności cywilnoprawnych i podatek od spadków i darowizn, a także wprowadzone w 2016 r. – podatek od niektórych instytucji finansowych i podatek od sprzedaży detalicznej oraz uchwalony w 2014 r. podatek węglowodorowy.

Jak można zauważyć z dotychczasowego opisu zmian zachodzących w administracji skarbowej na przestrzeni ostatnich siedemdziesięciu lat (Polski powojennej), o ile w początkowym okresie miały one charakter reform systemowych i związane były ze zmianami w koncepcji zarządzania państwem (reformy z lat 1950/1951, 1973–1975 i 1983 r.), o tyle kolejne „reformy” struktur skarbowych podporządkowanych Ministrowi

¹² Wcześniej organy celne pełniły jedynie funkcję płatników podatku od importu towarów (por. art.11 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym w brzmieniu obowiązującym przed 1.09.2003 r.).

¹³ Zob. art. 42a ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach losowych i zakładach wzajemnych (t.jedn. Dz.U. z 2004 r. nr 4, poz. 27, poz. ze zm.) oraz art. 197 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (t.pierw. Dz.U. nr 168, poz. 1323 ze zm.).

Finansów miały raczej charakter korekt i były w znacznej mierze efektem indywidualnych ambicji poszczególnych „włodarzy” administracji skarbowej lub jej części. W mniejszym stopniu dotyczy to reformy z 1992 r., w wyniku której powołano do życia kontrolę skarbową, natomiast na ocenę taką zdecydowanie zasługują zmiany w aparacie skarbowym z lat 2003 i 2009, kiedy to część zadań urzędów i izb skarbowych oraz kontroli skarbowej przeniesiono do Służby Celnej, aby mogła ona przetrwać bez zasadniczych reform po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Ma to niestety swoje negatywne konsekwencje dla zdefiniowania i realizacji przez organy skarbowe funkcji rejestracyjnej, wymiarowej, weryfikacyjnej, kontrolnej, poboru, windykacyjnej, czy też dochodzeniowo-śledczej, prewencyjnej i informacyjnej.

Taki sam charakter przypisać należy również zmianom dokonanych w urzędach i izbach skarbowych ustawą z dnia 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 211), która zniósła odrębność organizacyjną i pracowniczą urzędu skarbowego od izby skarbowej. Nie inaczej jest również z wciąż przesuwaną reformą izb i urzędów skarbowych wynikającą z ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269 ze zm.)¹⁴.

Wszystkie dotychczasowe, z ostatnich prawie trzydziestu lat, a więc z okresu transformacji ustrojowej i budowy gospodarki rynkowej, zmiany, korekty, reformy, przekształcenia, itd. struktury organizacyjnej administracji skarbowej spowodowały, że choć jest ona integralną częścią aparatu Ministra Finansów, to nie stanowi jednolitej całości, lecz podzielona została na trzy zasadni-

¹⁴ Wejście w życie tych przepisów – planowane początkowo na 1 stycznia 2016 r. (por. art. 77 ustawy o administracji podatkowej) – przesunięto najpierw na 1 lipca 2016 r. (por. art. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 16 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o administracji podatkowej oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. poz. 2184), a następnie na 1 stycznia 2017 r. (por. art. 1 ustawy z dnia 10 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy o administracji podatkowej – Dz.U. poz. 905).

cze, niejednokrotnie konkurujące ze sobą części (piony): podatkowy, celno-akcyzowy i kontrolny.

Zarówno pion podatkowy, do którego należą dyrektorzy izb skarbowych i izby skarbowe oraz naczelnicy urzędów skarbowych i urzędy skarbowe, jak i celno-akcyzowy, do którego należą organy Służby Celnej, podporządkowane są obecnie Szefowi Służby Celnej, choć formalnie stanowią dwie odrębne organizacje w ramach struktur Ministerstwa Finansów¹⁵. Pion kontrolny podporządkowany jest natomiast bezpośrednio Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej, któremu podlegają zarówno dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, jak i departamenty: kontroli skarbowej i wywiadu skarbowego.

Analiza obecnej struktury organizacyjnej administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów wskazuje, że na poziomie:

1. centralnym (Ministerstwo Finansów, Szef Służby Celnej i GIKS) skoncentrowano przede wszystkim funkcje zarządzania daninami publicznymi, podporządkowując je, w zakresie:
 - a) funkcji programowania i planowania daninowego oraz projektowania i tworzenia prawa daninowego – Ministrowi Finansów,
 - b) nadzoru i kierowania wykonywaniem publicznej działalności państwa w zakresie podatków oraz kontroli nadzorczej – Ministrowi Finansów, Szefowi Służby Celnej i Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej;
2. regionalnym w pionach podatkowym (izby skarbowe) i celno-akcyzowym (izby celne), skoncentrowano w odniesieniu do poziomu lokalnego (urzędów skarbowych i urzę-

¹⁵ Zob. zarządzenie nr 17 Ministra Finansów z dnia 1 marca 2016 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz.Urz. Min.Fin. poz. 21 ze zm.) oraz zarządzenie nr 42 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2016 r. w sprawie podziału kompetencji w Ministerstwie Finansów oraz wcześniejsze zarządzenia dot. podziału kompetencji, publ. <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/ministerstwo-finansow/struktura-organizacyjna/podporzadkowanie-departamentow-i-biur>.

- dów celnych), przede wszystkim funkcje: kontroli i nadzoru, w tym instancyjnego,
3. lokalnym (w pionach podatkowym i celno-akcyzowym) oraz regionalnym (w pionie kontrolnym) skoncentrowano natomiast realizację zadań ze sfery publicznej działalności państwa w zakresie podatków¹⁶.

Dokonane na przestrzeni ostatnich lat zmiany w systemie funkcjonowania administracji skarbowej doprowadziły do:

1. wewnętrznego rozbięcia aparatu podległego Ministrowi Finansów;
2. wzajemnej konkurencji w realizacji poszczególnych funkcji przez część podatkową (urzędy i izby skarbowe), najliczniejszą i odpowiedzialną za gros wpływów podatkowych do budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, a jednocześnie najbardziej kontestowaną we wszystkich dotychczasowych zamysłach reformatorskich ostatniej dekady, część kontrolną (urzędy kontroli skarbowej) oraz celno-akcyzową (urzędy i izby celne), najbardziej modernizowaną;
3. wielości regulacji proceduralnych odnoszących się przede wszystkim do kontroli, ale również weryfikacji zobowiązań podatkowych, wypełniania przez organy skarbowe funkcji rejestracyjnej i wymiarowej;
4. różnic organizacyjnych, w zakresie zarządzania kadrami oraz podstaw prawnych działania poszczególnych jednostek organizacyjnych administracji danin publicznych. Regulacje te znajdują się w ponad dwudziestu ustawach, przy czym każda z nich normuje nie tylko jedynie wycinek zagadnień ustrojonych czy organizacyj-

¹⁶ Niektóre z tych zadań zostały przeniesione na poziom regionalny, np. egzekucja w pionie celno-akcyzowym, lub centralny, np. wydawanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz zawieranie porozumień w zakresie cen transakcyjnych.

Nie określono jednolite dla całej administracji skarbowej zasad przepływu informacji pomiędzy jej jednostkami organizacyjnymi oraz wewnątrz tych jednostek pomiędzy poszczególnymi ich komórkami.

nych, co jest zrozumiałe z uwagi na wielość aktów prawnych regulujących to zagadnienie, ale obejmuje swym zakresem nie całość, a część administracji danin publicznych. Widać to najpełniej na przykładzie ustaw: o urzędach i izbach skarbowych, o kontroli skarbowej oraz o Służbie Celnej. Każda z nich dotyka swym zakresem ustroju i organizacji jednej z trzech części administracji skarbowej, regulując odrębnie dla urzędów i izb skarbowych, Służby Celnej oraz kontroli celnej praktycznie każdy element. Prowadzi to z jednej strony do rozrostu podstaw prawnych działania administracji danin publicznych i realizowania przez nią przypisanych jej zadań i funkcji, z drugiej zaś do zróżnicowania pozycji prawnej organów skarbowych i pracowników jednostek organizacyjnych administracji skarbowej, zasad powoływania i odwoływania osób piastujących funkcje organów skarbowych, czy też kryteriów, jakim powinni odpowiadać kandydaci na stanowiska kierownicze.

Widoczny jest również brak uregulowań dotyczących mierników oceny działania administracji danin publicznych. Nie określono również jednolite dla całej administracji skarbowej: a) zasad przepływu informacji pomiędzy jej jednostkami organizacyjnymi oraz wewnątrz tych jednostek pomiędzy poszczególnymi ich komórkami, b) systemów informatycznych, c) technicznych aspektów tworzenia baz danych, d) wewnętrznych procedur realizacji funkcji przez organy skarbowe, e) procedur monitorowania działalności podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym w zakresie wywiązywania się przez nich z obowiązków instrumentalnych oraz wykrywania zagrożeń mogących powodować uszczuplenia podatkowe, f) wewnętrznych procedur kontrolnych. Są to istotne uchybienia, które mają wpływ na funkcjonowanie administracji danin publicznych.

Efektom tego są pogarszające się z każdym rokiem wskaźniki oceniające realizację przez organy skarbowe przypisanych im funkcji. W okresie ostatnich kilkunastu lat stan zaległości podatkowych wzrósł ponad dwukrotnie, z 4,7% w 1998 r. do 11–12% obecnie¹⁷.

Obecnie w Polsce uległy pogorszeniu wskaźniki egzekucji administracyjnej.

Pogorszeniu uległy również wskaźniki egzekucji administracyjnej. Pod koniec lat osiemdziesiątych i na początku lat dziewięćdziesiątych XX w. wskaźnik realizacji tytułów wykonawczych przekraczał 70%; obecnie wynosi on nieco ponad 40%. W tym samym okresie znacznemu zmniejszeniu uległ wskaźnik efektywności egzekucji. W 1990 r. wynosił on 79,9%, obecnie waha się w granicach 20–25%.

Wątpliwości budzą również efekty kontroli podatkowych, w szczególności bardzo wysoki poziom uchylania decyzji pokontrolnych przez organy odwoławcze oraz niski poziom egzekwowania zaległości podatkowych wynikających z tych decyzji.

W zakresie nadzoru instancyjnego zwraca uwagę z jednej strony wysoki poziom uchylania decyzji pierwszoinstancyjnych, z drugiej zaś znaczna liczba zaskarżanych do sądu administracyjnego decyzji drugiej instancji, jak i utrzymujący się od wielu lat 20–30% wskaźnik uchylania tych decyzji przez sąd.

W realizacji funkcji dochodzeniowo-śledczej razi statyczny sposób jej wykonywania przez urzędy skarbowe, urzędy celne i inspektorów kontroli skarbowej.

Nie można również nie zauważyć, że gromadzone przez administrację skarbową dane nie umożliwiają ustalenia wielu ważnych wskaźników dla oceny funkcjonowania systemu podatkowego, oceniających konstrukcję strategii podatkowej oraz poprawność realizacji programu tej strategii, m.in. skłonności do unikania opodatkowania, likwidacji działalności gospodarczej

¹⁷ Warto zaznaczyć, że w dokumencie programowym *Kierunki rozwoju urzędów i izb skarbowych na lata 1999–2002* założono, że w 2002 r. spadnie on do 3% (z 6,04% w 1995 r.)

ze względów fiskalnych, podejmowania działalności z uwagi na rozwiązania podatkowe, wpływu rozwiązań fiskalnych na wzrost, stagnację lub regres gospodarczy¹⁸.

4. Problemy współczesnej administracji danin publicznych w Polsce

Problemy polskiej administracji skarbowej były artykułowane niejednokrotnie zarówno w dokumentach rządowych, w tym w uzasadnieniach projektów ustaw kierowanych do Sejmu, jak też w opracowaniach instytucji międzynarodowych, np. Międzynarodowego Funduszu Walutowego, orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego¹⁹, jak też w literaturze przedmiotu²⁰.

Pierwsze poważne próby oceny funkcjonowania administracji skarbowej podjęto pod koniec lat 90. XX w. W 1998 r. w Ministerstwie Finansów został opracowany dokument programowy *Kierunki działania izb i urzędów skarbowych na lata 1999–2002* (nie publikowany), w któ-

W realizacji funkcji dochodzeniowo-śledczej razi statyczny sposób jej wykonywania przez urzędy skarbowe, urzędy celne i inspektorów kontroli skarbowej.

¹⁸ Szerzej zob. J. Kulicki, *Administracja...*, op. cit., s. 543–581.

¹⁹ Zob. np. wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU z 2002 r. nr 6A, poz. 83.

²⁰ Zob. m.in. L. Bielecki i in., *System organów podatkowych w Polsce*, Oficyna Prawa Podatkowego, Warszawa 2009; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, LexisNexis, Warszawa 2007; J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014; *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, E. Ruśkowski (red.), Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006; K. Taszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012; *Efektywna administracja skarbowa*, t. I, Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski (red. nauk.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007; *Przyjazna administracja skarbowa*, t. II, Z. Gilowska, P. Pogonowski, I. Sobczyk (red. nauk.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007; *Nowoczesna administracja skarbowa*, t. III, Z. Gilowska, R. Tadeusiewicz, J. Tchórzewski (red. nauk.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.

rym przedstawiono cele rządowej administracji podatkowej, środki ich realizacji oraz działania konieczne do podjęcia w związku z integracją z Unią Europejską²¹.

W opracowaniu tym zwrócono uwagę na powiązanie administracji podatkowej (pionu podatkowego – urzędów i izb skarbowych)

MFW
wskazał na
brak efektywnego
zarządzania systemem
podatkowym
w Polsce.

z kontrolą skarbową, realizującą również zadania w zakresie kontroli podatkowej, oraz organami celnymi, które poza podstawowym zakresem działania (wymiarom cła i ochroną granic w zakresie obrotu towarowego) pełniły uzupełniającą rolę w stosunku do urzędów i izb skarbowych, wykonując zadania płatników w poborze podatków od importu towarów. Za główny cel administracji skarbowej uznano sprawny pobór podatków, a więc taką realizację wpływów podatkowych do kas państwowej i samorządowej, aby możliwe było przeprowadzenie reform gospodarczych, społecznych i administracyjnych, warunkujących sprawne funkcjonowanie państwa. Jego realizacja wymagała z jednej strony reformy struktur skarbowych, wraz z wprowadzeniem jednolitego systemu informatycznego wspomagającego pracę służb skarbowych, z drugiej zaś uproszczenia systemu podatkowego w sposób zaproponowany przez Ministerstwo Finansów w *Białej księdze podatków*²². Zwrócono również uwagę na konieczność podniesienia poziomu wykształcenia pracowników i ich wynagrodzenia, ograniczenia fluktuacji kadr, a także zwiększenia nakładów inwestycyjnych, czy też ograniczenia liczby pracowników zajmujących się czynnościami pozafiskalnymi. W dokumencie tym zwrócono również uwagę na konieczność zwiększenia stopnia dobrowolności wykonywania obowiązków podatkowych przez podatników, płatników i inkasentów.

²¹ *Kierunki działania izb i urzędów skarbowych na lata 1999–2002*, Ministerstwo Finansów, niepubl., s. 8–13.

²² Zob. *Biała księga podatków. Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998.

W drugiej połowie 1998 r. przebywali z misją w Polsce przedstawiciele Departamentu Spraw Fiskalnych Międzynarodowego Funduszu Walutowego. W swoim raporcie podsumowującym Misję MFW²³ wskazał na:

1. brak efektywnego zarządzania systemem podatkowym w Polsce,
2. konieczność wyodrębnienia w Ministerstwie Finansów pionu zarządzania systemem podatkowym oraz pionu odpowiedzialnego za zarządzanie aparatem podatkowym,
3. potrzebę ponownego głębokiego przeanalizowania wprowadzonego w 1992 r. rozdzielenia funkcji kontroli podatkowej pomiędzy organy kontroli skarbowej a urzędy skarbowe, co było niezgodne z praktyką nowoczesnej administracji podatkowej przyjętą na świecie,
4. potrzebę wdrożenia nowoczesnych systemów informatycznych,
5. potrzebę zapewnienia efektywnej obsługi podatników,
6. konieczność zapewnienia konsekwentnego stosowania przepisów podatkowych przez pracowników administracji podatkowej,
7. konieczność rozstrzygnięcia jak największej liczby odwołań podatników na drodze administracyjnej i ograniczenie liczby skarg do sądu,
8. potrzebę ustanowienia odrębnego od administracji podatkowej organu odwoławczego, w którego skład wchodziłoby zarówno przedstawiciele fiskusa, jak i organizacji gospodarczych i niezależni eksperci,
9. potrzebę ustanowienia rzecznika praw podatnika.

Kwestie te zostały poruszone również w raporcie MFW z 2015 r.²⁴ Na plan pierwszy wysuwa się w tym dokumencie postulat utworzenia jed-

²³ Zob. Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Departament Spraw Fiskalnych, *Polska: Priorytety strategiczne administracji podatkowej*, październik 1988 r.

²⁴ Zob. Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Departament ds. podatkowych, *Polska. Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*, styczeń 2015 r.

nej, ujednocionej krajowej administracji podatkowej. Postulat ten wyartykułowany został już w 2000 r. w *Białej księdze administracji podatkowej*²⁵, w której podkreślono m.in. brak ogólnej wizji zarządzania administracją skarbową oraz niedostosowanie jej struktur do realiów gospodarki rynkowej i współpracy z administracjami państw Unii Europejskiej.

W dokumencie programowym *Strategia modernizacji polskiej administracji podatkowej do roku 2004*²⁶ jako cele strategiczne modernizacji istniejących struktur skarbowych wskazano natomiast: a) relację z podatnikami, b) organizację, kadry, wyposażenie techniczne, c) pobór i kontrolę należności podatkowych, d) współpracę z Unią Europejską.

Do koncepcji jednolitej administracji skarbowej powrócono w pracach nad Krajową Administracją Skarbową w latach 2005–2007, wskazując w uzasadnieniu projektu z dnia 10 sierpnia 2007 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej²⁷, że w *dzisiejszej administracji występują problemy związane ze strukturą, infrastrukturą oraz sprawami pracowniczymi, które w praktyce oznaczają: a) niejednorodność struktur organizacyjnych, b) papierowy obieg dokumentów, c) tradycyjny sposób zarządzania, d) dysproporcje w wyposażeniu urzędów, e) nieadekwatne do potrzeb wykorzystanie potrzeb finansowych, f) brak jasno określonej ścieżki kariery, d) brak komunikacji wewnętrznej*. Celem zaproponowanej wówczas reformy było *stworzenie administracji pobierającej daniny publiczne oraz Inspekcji Skarbowej dbającej o bezpieczeństwo finansowe: a) nowoczesnej, b) efektywnej, c) zarządzanej przez cele, d) europejskiej, e) przyjaznej dla podatnika, f) nastawionej na klienta, g) odpornej na korupcję, h) transparentnej*. Prace nad tą reformą nie zostały zakończone z uwagi na zmianę koalicji rządzącej w wyborach parlamentarnych z 2007 r.

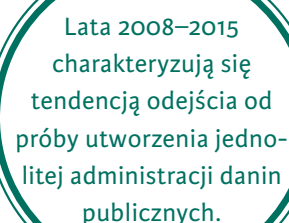
²⁵ *Administracja skarbowa. Analiza stanu obecnego, Projekt i uzasadnienie zmian*, dokument roboczy, Ministerstwo Finansów, niepubl.

²⁶ Ministerstwo Finansów, Warszawa 2002.

²⁷ Niepubl.

Lata 2008–2015 charakteryzują się tendencją odejścia od próby utworzenia jednolitej administracji danin publicznych. Działania podjęte w tym okresie skupiają się na zmianach w każdej z części administracji skarbowej odrębnie. Por. m.in. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (druk nr 1852/VI kadencja), rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 2739/VII kadencja), rządowy projekt ustawy o administracji podatkowej (druk nr 3320/VII kadencja). Ostatni z projektów miał na celu „wprowadzenie regulacji prawnych w zakresie: 1) określania zadań oraz organizacji administracji podatkowej, 2) wprowadzenia systemu obsługi i wsparcia podatnika, 3) regulacji dotyczących pracowników administracji podatkowej, 4) zasad naboru na niektóre stanowiska urzędnicze w administracji podatkowej”.

Reasumując dotychczasowe ustalenia należy zauważyć, że po przywróceniu do życia urzędów i izb skarbowych w 1983 r. oraz wyodrębnieniu kontroli skarbowej w 1992 r., biorąc pod uwagę projekty rządowe, tylko dwukrotnie dostrzegano potrzebę kompleksowych zmian całego aparatu skarbowego podległego Ministrowi Finansów. Miało to miejsce pod koniec lat 90. XX w. i w latach 2005–2007. Nie można jednak nie wspomnieć, że o ile propozycje z końca lat 90. odnosiły się zarówno do reformy zarządzania daninami publicznymi, jak i wykonywania publicznej działalności państwa w zakresie prawa daninowego, o tyle projekt KAS z 2007 r. ograniczał się zasadniczo do reformy realizacji tej drugiej grupy funkcji. Na tym skupiają się również postulaty MFW, aczkolwiek w pierwszym raporcie (z 1998 r.) wspomniano również o konieczności wyodrębnienia pionu odpowiedzialnego za kształtowanie polityki podatkowej i pionu odpowiedzialnego za kierowanie wypełnianiem zadań przez organy skarbowe.



Lata 2008–2015
charakteryzują się
tendencją odejścia od
próby utworzenia jedno-
lityj administracji danin
publicznych.

Łączenie pod jednym kierownictwem dwóch grup funkcji (polityki podatkowej i wykonywanie prawa podatkowego) realizowanych przez państwo może prowadzić do upolitycznienia wykonywania przez organy skarbowe tej drugiej grupy funkcji.

Biorąc pod uwagę cele wprowadzanych i postulowanych zmian w administracji skarbowej wyrażone w dokumentach rządowych, instytucji międzynarodowych, wyrokach Trybunału Konstytucyjnego oraz w literaturze przedmiotu należy wskazać na następujące zasadnicze problemy

dotykające polską administrację skarbową podległą Ministrowi Finansów, które rodzą poważne następstwa dla wykonywania prawa podatkowego przez organy skarbowe i podatników:

Po pierwsze – powierzenie temu samemu organowi (w obecnym stanie prawnym ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych) kierownictwa w zakresie kształtowania systemu podatkowego (opracowywania polityki podatkowej państwa, opracowywania założeń projektów ustaw i samych projektów nakładających obowiązek podatkowy i normujących procedury podatkowe, a także wydawania wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego) oraz wykonywania publicznej działalności państwa w zakresie prawa podatkowego (daninowego).

O ile opracowywanie polityki podatkowej państwa, kształtowanie systemu podatkowego ma charakter typowo polityczny – oczywiście oparte powinno być na przesłankach merytorycznych, ale podejmowane w tym zakresie decyzje są decyzjami *stricte* politycz-

nymi – o tyle wykonywanie prawa podatkowego przez organy skarbowe należy do sfery działań *stricte* merytorycznych, opartych o przepisy prawa. Łączenie pod jednym kierownictwem tych dwóch grup funkcji (polityki podatkowej i wykonywanie prawa podatkowego) realizowanych przez państwo

Obecna struktura organizacyjna aparatu podporządkowanego ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych jest typowym przykładem struktury kastowej, w której poszczególne części (podatkowa, kontrolna i celno-akcyzowa) działają w oderwaniu od siebie, aczkolwiek prawne regulacje w tym zakresie zobowiązują je do współdziałania (współpracy).

może prowadzić do upolitycznienia wykonywania przez organy skarbowe tej drugiej grupy funkcji. Może ono wyrażać się m.in. poprzez:

1. niejasne kryteria powoływania i odwoływania piastunów organów skarbowych (obecnie dyrektorów izb skarbowych, izb celnych i urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych i urzędów celnych),
2. wpływ podmiotu kształtującego politykę podatkową państwa na wykonywanie prawa podatkowego poprzez wydawanie wiążących interpretacji przepisów prawnych, co może wpływać na prawa i obowiązki podatników,
3. ukierunkowanie działań kontrolnych i ryfikacyjnych organów skarbowych na obszary wybrane według doraźnych celów politycznych,
4. wpływ na postępowania podatkowe prowadzone przez organy skarbowe w sprawach indywidualnych;

Po drugie – ukształtowanie aparatu wykonawczego według kryterium rodzaju podatku, nie zaś realizowanych funkcji, co prowadzi do wielości organów skarbowych, a w konsekwencji wielości unormowań ustrojowych, pracowniczych, proceduralnych, wewnętrznych regulacji, nakładania się kompetencji i wzajemnej rywalizacji. Obecna struktura organizacyjna aparatu podporządkowanego ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych jest typowym przykładem struktury kastowej, w której poszczególne części (podatkowa, kontrolna i celno-akcyzowa) działają w oderwaniu od siebie, aczkolwiek prawne regulacje w tym zakresie zobowiązują je do współdziałania (współpracy).

Obecna struktura organizacyjna aparatu podporządkowanego ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych jest typowym przykładem struktury kastowej, w której poszczególne części (podatkowa, kontrolna i celno-akcyzowa) działają w oderwaniu od siebie, aczkolwiek prawne regulacje w tym zakresie zobowiązują je do współdziałania (współpracy). Ukształtowanie aparatu wykonawczego według kryterium rodzaju podatku prowadzi również do rozbudowy aparatu lokalnego oraz struktur nadzo-

ru i kontroli wewnętrznej, co w konsekwencji z jednej strony podnosi koszty funkcjonowania administracji podatkowej, z drugiej zaś nie pozwala przyznanych jej środków finansowych przeznaczyć na skuteczne wykonywanie funkcji rejestracyjnej, wymiarowej, weryfikacyjnej, kontrolnej, poboru, windykacyjnej, prewencyjnej, dochodzeniowo-śledczej, czy też informacyjnej;

Po trzecie – nałożenie na administrację skarbową (administrację danin publicznych) szeregu zadań nie związanych z podatkami (dewizowych, w zakresie finansów publicznych, kontroli wykorzystywania środków pochodzących z UE lub instytucji międzynarodowych, rozporządzania mieniem państwowym, egzekucji administracyjnej wszystkich świadczeń o charakterze pieniężnym, ustalanie i udzielania dotacji przedmiotowych, pobór szeregu opłat nie stanowiących dochodów podatkowych, prowadzenia dochodzeń w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe), jak też powierzenie kompetencji w zakresie wymiaru, poboru i kontroli niektórych zobowiązań podatkowych zasilających budżet państwa innym organom (np. celnym).

W obecnym stanie prawnym administracja skarbowa obejmuje swym zakresem przedmiotowym liczne zadania poza podatkowe (poza daninowe), które mogłyby zostać przekazane do realizacji przez administrację ogólną, bądź też dla realizacji których powinny zostać wyodrębnione struktury organizacyjne (np. zadania z zakresu kontroli wydatków publicznych).

Często administracja skarbową traktowaną jest przez ustawodawcę jak „worek bez dna”, który bez koniecznej refleksji napełniany jest wciąż nowymi zadaniami, w większości przypadków bez przekazania dodatkowych środków finansowych na te cele. Nie powinno mieć to miejsca. Zakres przedmiotowy administracji danin publicznych powinien być jednoznacznie określony, a zada-

nia poza podatkowe (poza daninowe) powinny być pozostawione w gestii organów skarbowych, jeżeli mają związek z ich podstawowymi zadaniami;

Po czwarte – sposób finansowania administracji skarbowej. W obecnym stanie prawnym administracja skarbową, zarówno na szczeblu centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym finansowana jest z budżetu państwa, część 19 – budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe, dział 750, w którym

wyodrębniono obecnie urzędy naczelnych i centralnych organów administracji rządowej, izby skarbowe i urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej, izby celne i urzędy celne²⁸.

Analiza kosztów administracji danin publicznych pokazuje jednoznacznie, że nie ma jasno określonych zasad finansowania tej działalności przez państwo. Wysokość wydatków uzależniona jest wyłącznie od sytuacji budżetowej. Wydatki przeznaczone na funkcjonowanie administracji rządowej oscylują w granicach 2% zakładanych wpływów podatkowych realizowanych przez organy skarbowe. Największą kwotę przeznaczają się na urzędy skarbowe, co jest uzasadnione rodzajem zadań wykonywanych przez te podmioty, rozbudowaną siecią terytorialną i liczbą zatrudnionych pracowników. Zasadniczą część wydatków na funkcjonowanie jednostek organizacyjnych administracji danin publicznych przeznaczają się na wynagrodzenia. Stanowią one ok. 80–85% wszystkich wydatków zarezerwowanych w ustawie budżetowej na funkcjonowanie administracji skarbowej, co nie zmienia się od początku lat 90. XX w. Pozostałą część stanowią wydatki rzeczowe oraz inwestycyjne. Te ostatnie nie przekraczają obecnie 5% wydatków przeznac-

Często administracja skarbową traktowaną jest przez ustawodawcę jak „worek bez dna”, który bez koniecznej refleksji napełniany jest wciąż nowymi zadaniami, w większości przypadków bez przekazania dodatkowych środków finansowych na te cele.

²⁸ Zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (t.jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 ze zm.).

czanych na administrację danin publicznych, np. w 2010 r. wynosiły 3,83% i były prawie czterokrotnie niższe od wydatków przeznaczanych na ten cel w latach dziewięćdziesiątych XX w. Rzetelna analiza kosztów funkcjonowania administracji skarbowej możliwa jest wyłącznie w odniesieniu do zadań realizowanych przez organy zarządzające i organy skarbowe. Powinna więc zostać dokonana odrębnie dla funkcji zarządzania daninami publicznymi oraz wykonawczych, realizowanych przez organy skarbowe. Niestety, takiego podziału nie stosuje polski ustawodawca. Brak też jest wyodrębnienia wydatków wyłącznie na realizację zadań z zakresu danin publicznych oraz pozostałych zadań (dodatkowych, niepodatkowych), realizowanych przez organy skarbowe i organy zarządzające. Konieczne jest więc nie tylko określenie ustawowo zasad finansowania administracji danin publicznych, jak np. dla Zakładu Ubezpieczeń Społecznych²⁹, ale również precyzyjne zdefiniowanie zadań przez nią realizowanych i odniesienie do nich wydatków. To pozwoliłoby na analizę zasadności poziomu wydatków przeznaczanych na jednostki organizacyjne administracji skarbowej;

Po piąte – polityka kadrowa (pracownicza), na którą składają się

1. sprecyzowanie kwalifikacji niezbędnych do zatrudnienia w administracji daninowej (kwalifikacje o charakterze ogólnym), oraz na poszczególnych stanowiskach, w tym do pełnienia funkcji organu skarbowego,
2. określenie sposobu stwierdzania posiadanych przez kandydata kwalifikacji,
3. określenie procedury oceny przydatności kandydata na konkretne stanowisko,
4. określenie systemu stanowisk w administracji daninowej, z podziałem na merytoryczne i niemerytoryczne,
5. określenie systemu motywacyjnego,
6. określenie systemu środków gwarancji zabezpieczających należyte wykonywanie przez pracowników ich zadań,

²⁹ Zob. art. 76 i 77 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (t.jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 963 ze zm.)

7. określenie zasad i przyczyn rozwiązania stosunku pracy łączącego pracownika z pracodawcą oraz ograniczeń co do zatrudnienia i wykonywania innej pracy lub działalności oraz zachowania tajemnicy służbowej po rozwiązaniu stosunku pracy,
8. określenie zasad podnoszenia kwalifikacji przez pracowników administracji daninowej oraz konsekwencji służbowych zaniechań pracownika w tym zakresie, zachęt do podnoszenia kwalifikacji zawodowych, finansowania szkoleń i obowiązków pracodawcy co do szkolenia pracowników.

Analiza uregulowań prawnych obowiązujących w tym zakresie wskazuje, że w rządowej administracji danin publicznych mamy do czynienia zarówno z członkami korpusu służby cywilnej, w tym urzędnikami, funkcjonariuszami celnymi, jak też pracownikami, do których mają zastosowanie jedynie przepisy Kodeksu pracy. Powoduje to istotne zróżnicowanie praw i obowiązków pracowniczych, zasad naboru, określania kompetencji, zasad podnoszenia kwalifikacji, określania systemu stanowisk i systemu motywacyjnego, czy też środków gwarancji zabezpieczających należyte wykonywanie zadań przez pracowników.

5. Problemy administracji skarbowej a cele koncepcji KAS

Uzasadniając złożony do laski marszałkowskiej projekt ustawy o KAS jego autorzy wskazują na:

1. *rozproszenie i powielenie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych w ramach poszczególnych służb, wskazując na kontrole realizacji obowiązków podatkowych i celnych oraz postępowanie egzekucyjne. Skutkiem tego nie jest możliwe ich realizowanie w sposób spójny i jednolity, a zarazem z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych;*
2. istnienie wielości regulacji, które odmiennie normują kwestie kontroli przeprowadzanej przez organy podatkowe, organy

- kontroli skarbowej i organy celne, co *sprzyspiera powstawaniu istotnych różnic proceduralnych, które wpływają na prawa i obowiązki podatników;*
3. brak jednolitych procedur, co – zdaniem autorów projektu – *wywiera niewątpliwie negatywny wpływ na stopień ściągalności należnych zobowiązań podatkowych i ukształtowanie budżetu państwa, a zatem na możliwości wykonywania funkcji państwowych przez jednostki administracji rządowej, a także na poziom dobrowolności w wypełnianiu zobowiązań o charakterze powszechnym;* zbyt wysokie koszty funkcjonowania organów skarbowych, kształtujące się na poziomie 1,6% (w 2013 r.) w porównaniu z innymi państwami o rozwiniętej gospodarce rynkowej (np. w Hiszpanii 0,67% i w Irlandii – 0,85%);
 4. konieczność dostosowania do zmieniających się realiów rynkowych, m.in. w kwestii wykorzystywania przez podatników tzw. optymalizacji podatkowej, oraz współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych z administracjami innych państw, przede wszystkim członków Unii Europejskiej;
 5. problemy obecnej administracji skarbowej związane ze *strukturą, infrastrukturą i sprawami pracowniczymi*, co prowadzi do:
 - a) niejednorodności struktur organizacyjnych,
 - b) papierowego obiegu dokumentów,
 - c) dysproporcji w wyposażeniu urzędów,
 - d) braku możliwości optymalnego gospodarowania środkami przeznaczonymi na finansowanie prowadzonych działań,
 - e) braku jasno określonej ścieżki kariery,
 - f) niewystarczająco rozwiniętych kanałów komunikacji pomiędzy organami,

Głównymi celami reformy administracji skarbowej w kształcie zaproponowanym w projekcie ustawy o KAS są: ograniczenie skali oszustw podatkowych i zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych.

- g) rozproszenia baz danych,
- h) różnych standardów działania,
- i) braku jednolitych procedur,
- j) rozproszenia i powielania kompetencji oraz konkurencyjności podejmowanych działań.

Głównymi celami reformy administracji skarbowej w kształcie zaproponowanym w projekcie ustawy o KAS są, jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy: a) ograniczenie skali oszustw podatkowych, b) zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, c) zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych, d) zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie, e) obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych, f) rozwój profesjonalnej kadry.

Analiza wyszczególnionych w uzasadnieniu projektu o KAS problemów polskiej administracji skarbowej oraz celów reformy wskazuje, że jego autorzy powielają szereg – niejednokrotnie słusznych – obiegowych opinii o aparacie skarbowym, bez koniecznej dla celów reformatorskich refleksji i próby zdefiniowania funkcji i zadań administracji skarbowej, jej zakresu przedmiotowego, historycznych uwarunkowań i konsekwencji dotychczasowych reform, modernizacji, przekształceń i wszelkiego rodzaju innych zmian.

Stwierdzenie, że w administracji skarbowej występują *problemy związane ze strukturą, infrastrukturą oraz sprawami pracowniczymi, które w praktyce oznaczają niejednorodność struktur organizacyjnych, w znacznej mierze papiero-*

Autorzy KAS powielają szereg – niejednokrotnie słusznych – obiegowych opinii o aparacie skarbowym, bez koniecznej dla celów reformatorskich refleksji i próby zdefiniowania funkcji i zadań administracji skarbowej.

Nie przeprowadzono żadnej analizy, nie wskazano zasad finansowania administracji skarbowej, nie wspomniano o rodzajach kosztów.

wy obieg dokumentów, dysproporcje w wyposażeniu urzędów, brak możliwości optymalnego gospodarowania środkami przeznaczonymi na finansowanie prowadzonych działań, brak jasno określonej ścieżki kariery, niewystarczająco rozwinięte kanały komunikacji pomiędzy organami, rozproszone bazy danych, różne standardy działania, brak jednolitych procedur, rozproszenie i powielanie kompetencji oraz konkurencyjność podejmowanych działań, bez zdefiniowania przyczyn tych problemów nie przybliżyła w żaden sposób do ich rozwiązania.

Z podobną rezerwą należy odnieść się do uwag autorów projektu dotyczących kosztów funkcjonowania administracji skarbowej. W tym zakresie nie przeprowadzono żadnej analizy, nie wskazano zasad finansowania administracji skarbowej, nie wspomniano o rodzajach kosztów (wynagrodzeniach, pozostałych kosztach bieżących i wydatkach inwestycyjnych) i ich wzajemnej relacji, zadaniach podatkowych i pozapodatkowych jakie realizują organy skarbowe podporządkowane Ministrowi Finansów. Koszty administracji skarbowej odniesiono do poziomu wpływów podatkowych i zestawiono je ze wskaźnikami z dwóch państw – Hiszpanii i Irlandii, bez podania źródła tych informacji oraz koniecznego w takich przypadkach porównania m.in. zakresu przedmiotowego aparatów skarbowych tych państw.

Odnosząc się do kosztów funkcjonowania administracji skarbowej oraz jej efektywności autorzy projektu nie podnieśli kwestii jakości polskiego prawa podatkowego i jej wpływu na te elementy, jak też zasad planowania wpływów podatkowych dla celów opracowania budżetu państwa na każdy rok budżetowy. Kompletnie zignorowano więc wpływ realizacji przez organy państwa funkcji z zakre-

Autorzy projektu nie podnieśli kwestii jakości polskiego prawa podatkowego i jej wpływu na analizowane elementy, jak też zasad planowania wpływów podatkowych dla celów opracowania budżetu państwa na każdy rok budżetowy.

su zarządzania daninami publicznymi, w tym programowania i planowania podatków oraz projektowania i tworzenia prawa podatkowego, na działalność organów skarbowych, ich skuteczność i koszt poboru podatków.

Nie odniesiono się również do łączenia pod jednym kierownictwem funkcji z zakresu zarządzania daninami publicznymi i wykonywania prawa podatkowego przez organy skarbowe i konsekwencji z tego wynikających.

Nieprzekonujące są również – ze względu na brak w tym zakresie analizy – uwagi autorów projektu o rozproszeniu i powielaniu zadań oraz wielości uregulowań proceduralnych, ich wpływie na stopień ściągальności podatków i ukształtowanie budżetu państwa, szczególnie w kontekście zaproponowanych w projekcie rozwiązań.

Reasumując, nie sposób nie zauważyć, że wyartykułowane przez autorów projektu problemy polskiej administracji skarbowej są zbiorem uwag, nieuporządkowanym wewnątrznie, niejednokrotnie o charakterze publicystycznym, wpisanych do uzasadnienia bez refleksji nad ich znaczeniem oraz bez rozeznania czy są one skutkiem problemu, czy też jego przyczyną.

Niestety, zaproponowane przez autorów projektu spojrzenie na problemy polskiej administracji skarbowej ma swoje konsekwencje w sformułowaniu celów reformy.

Na pierwszym miejscu wskazano na ograniczenie skali oszustw podatkowych i celnych oraz na zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, co oczywiście samo w sobie jest postulatem słusznym, jednak bez analizy przyczyn oszustw fiskalnych oraz niskiej skuteczności poboru danin jego realizacja skazana jest na niepowodzenie.

Wyartykułowane przez autorów projektu problemy polskiej administracji skarbowej są zbiorem uwag, nieuporządkowanym wewnątrznie, niejednokrotnie o charakterze publicystycznym, wpisanych do uzasadnienia bez refleksji nad ich znaczeniem oraz bez rozeznania czy są one skutkiem problemu, czy też jego przyczyną.

Skala oszustw fiskalnych oraz skuteczność poboru danin publicznych są elementami oceny efektywności administracji skarbowej. Problematyka ta jest jednak bardziej złożona. Wynika to po części z zakresu przedmiotowego administracji skarbowej, wypełnianych przez nią funkcji, po części zaś ze specyficznej roli tej administracji, której nie można postrzegać jedynie w kategoriach służebnych w stosunku do podatnika. Ogólną, zgenerowaną miarą oceny administracji danin publicznych jest jej efektywność, rozumiana jako skłonność podmiotów zobowiązanych (podatników) do dobrowolnego, a więc bez stosowania przymusu administracyjnego, wypełniania nałożonych na nich obowiązków. Na tak rozumianą efektywność wpływ mają zarówno czynniki oddziałujące na sferę zarządzania daninami publicznymi, jak i na sferę wykonywania publicznej działalności państwa w zakresie podatków i innych danin. Choć oba te obszary pozostają ze sobą w niezaprzeczalnym związku, to jednak rzetelna analiza efektywności i ocena działania administracji danin publicznych powinna odnosić się odrębnie do funkcji realizowanych w każdym z tych obszarów. W istocie bowiem, w ocenie administracji skarbowej chodzi o ocenę realizowania przez organy zarządzające i organy skarbowe przypisanych im funkcji.

Podobnie rzecz się ma z obniżeniem kosztów funkcjonowania administracji skarbowej. Potrzeba najpierw analizy modelu finansowania administracji skarbowej, poziomu kosztów i ich rodzajów, określenia potrzeb inwestycyjnych oraz w zakresie realizacji bieżących zadań, poziomu wynagradzania pracowników, a także modelu planowania wpływów podatkowych. Bez tego cel wskazany przez autorów projektu jest czysto publicystyczny, a nie merytoryczny. W tak sformułowanym celu reformy pobrzmiewa postulat minimalizowania tych kosztów. Zauważyć należy, że koszty funkcjonowania administracji skarbo-

Minimalizowanie kosztów poboru podatków nie może prowadzić do zapaści administracji daninowej, bowiem wówczas państwo będzie ponosiło koszty swego zaniechania, a nie działania, a te pierwsze są zawsze wyższe od kosztów działania.

wej stanowią jeden z elementów kosztów poboru podatków i innych danin. Drugim są koszty ponoszone przez podatników i płatników. Minimalizowanie kosztów poboru podatków nie może jednak prowadzić do zapaści administracji daninowej, bowiem wówczas państwo będzie ponosiło koszty swego zaniechania, a nie działania, a te pierwsze są zawsze wyższe od kosztów działania. Chodzi więc w istocie o optymalizację kosztów działania państwa w dziedzinie skarbowości, na które składają się przede wszystkim koszty funkcjonowania administracji danin publicznych ponoszone zarówno w sferze zarządzania fiskalnego, jak i w sferze wykonywania publicznych zadań państwa, przy czym niejednokrotnie jednych od drugich nie sposób oddzielić. Funkcje zarządzania i funkcje wykonywania publicznych zadań państwa bowiem nie tyle wzajemnie się przenikają, co prawidłowa realizacja jednych uzależniona jest od realizacji drugich i na odwrót. Zaniechania w sferze nakładów, zarówno finansowych, jak i pozafinansowych, na działanie administracji daninowej w zakresie funkcji wykonywania publicznych zadań państwa rodzi negatywne skutki na płaszczyźnie zarządzania, co znów pociąga za sobą negatywne następstwa w tej pierwszej sferze. Koszty działania administracji daninowej maleją, natomiast rosną koszty zaniechania, którymi w pierwszym okresie obciążane są – bezpośrednio lub pośrednio – podmioty zobowiązane do ponoszenia ciężarów podatkowych, poprzez zwiększanie ich obowiązków instrumentalnych w zakresie sprawozdawczości podatkowej, jak i przerzucanie odpowiedzialności za błędnie naliczone i odprowadzone podatki, czego następstwem może być narastanie „nieuczciwości podatkowej” będącej odpowiedzią podatników na zaniechania, a nie działania administracji daninowej. Prowadzi to z czasem do zwiększenia szarej strefy i akceptowalnego społecznie unikania opodatkowania czy to poprzez

niewykazywanie przychodów, czy też poprzez zawyżanie kosztów, czy też poprzez wykorzystywanie przepisów proceduralnych do doprowadzenia do przedawnienia zobowiązania podatkowego lub fikcyjnego pozbywania się majątku.

Zauważyć należy również – co potwierdza stawiane tezy – brak w uzasadnieniu projektów jakichkolwiek mierników realizacji zarówno ograniczenia skali oszustw podat-

Brak w uzasadnieniu projektów jakichkolwiek mierników realizacji zarówno ograniczenia skali oszustw podatkowych, jak i zwiększenia skuteczności poboru należności podatkowych i celnych oraz obniżenia kosztów funkcjonowania administracji skarbowej.

niczenia skali oszustw podatkowych, jak i zwiększenia skuteczności poboru należności podatkowych i celnych oraz obniżenia kosztów funkcjonowania administracji skarbowej.

Dwa następne cele reformy – *zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych* oraz *zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie* – są jak najbardziej słuszne ze społecznego punktu widzenia. Problemem jest jednak zdefiniowanie i *dobrowolności*, i *wysokiego poziomu obsługi klienta*, czego unikają autorzy projektu. Nie chodzi przecież wyłącznie o przyjmowanie podatników w przestronnych wnętrzach, w odpowiednio wyposażonych urządach, przez uśmiechniętych i właściwie ubranych urzędników, czy też o możliwość załatwiania spraw za pośrednictwem nowoczesnych środków komunikacji. Dobrowolność wypełniania obowiązków podatkowych bierze się przede wszystkim ze zrozumienia i akceptacji prawa daninowego, a to jest efektem przejrzystości i spójności tego prawa, co ma swoje korzenie w sposobie jego stanowienia. Ten problem nie został w ogóle podniesiony w uzasadnieniu projektu ustawy o KAS. Podobnie wysoki poziom obsługi *klienta* bierze się przede wszystkim ze zrozumiałych i jednakowo interpretowanych przez organy skarbowe, sądy i podatników przepisów prawa podatkowego. Organizacja administracji skarbowej jest tylko elementem uzupełniającym w tym zakresie, a nie sprawczym.

nie – są jak najbardziej słuszne ze społecznego punktu widzenia. Problemem jest jednak zdefiniowanie i *dobrowolności*, i *wysokiego poziomu obsługi klienta*, czego unikają autorzy projektu. Nie chodzi przecież wyłącznie o przyjmowanie podatników w przestronnych wnętrzach, w odpowiednio wyposażonych urządach, przez uśmiechniętych i właściwie ubranych urzędników, czy też o możliwość załatwiania spraw za pośrednictwem nowoczesnych środków komunikacji. Dobrowolność wypełniania obowiązków podatkowych bierze się przede wszystkim ze zrozumienia i akceptacji prawa daninowego, a to jest efektem przejrzystości i spójności tego prawa, co ma swoje korzenie w sposobie jego stanowienia. Ten problem nie został w ogóle podniesiony w uzasadnieniu projektu ustawy o KAS. Podobnie wysoki poziom obsługi *klienta* bierze się przede wszystkim ze zrozumiałych i jednakowo interpretowanych przez organy skarbowe, sądy i podatników przepisów prawa podatkowego. Organizacja administracji skarbowej jest tylko elementem uzupełniającym w tym zakresie, a nie sprawczym.

Za jak najbardziej słuszny należy uznać ostatni ze sformułowanych celów reformy – rozwój profesjonalnej kadry. Niepokój w tym zakresie, podobnie jak w przypadku pozostałych celów, rodzi się z uwagi na brak w uzasadnieniu projektu ustawy zdefiniowania i analizy problemu oraz sposób realizacji celu.

6. Analiza realizacji koncepcji KAS w odniesieniu do problemów administracji danin publicznych

Na samym wstępie tej części artykułu należy zauważyć, że oceniana koncepcja reformy administracji skarbowej, zawarta została w projektach ustaw o KAS (druk nr 826) i Przepisy wprowadzające ustawę o KAS (druk nr 827) złożonych do łaski marszałkowskiej przez grupę posłów, członków Klubu Parlamentarnego PiS, które – jak wynika z wielu wypowiedzi przedstawicieli Ministerstwa Finansów (zob. przypis 1) – opracowane zostały praktycznie w tym resorcie. Z formalnoprawnego punktu widzenia jest to działanie dopuszczalne. Inicjatywa ustawodawcza przysługuje bowiem zarówno Radzie Ministrów, jak i posłom (por. art. 118 ust. 1 Konstytucji), przy czym w tym ostatnim przypadku regulamin Sejmu³⁰ stanowi w art. 32 ust. 2, że może być ona realizowana przez komisje sejmowe lub co najmniej 15 posłów podpisujących projekt. Z uwagi jednak na wagę projektowanej regulacji właściwe byłoby, aby projekty te zostały zgłoszone przez Rząd, przechodząc całą procedurę wynikającą z ustawy o Radzie Ministrów.

Za słuszny należy uznać jeden z celów reformy – rozwój profesjonalnej kadry. Niepokój w tym zakresie rodzi się z uwagi na brak w uzasadnieniu projektu ustawy zdefiniowania i analizy problemu oraz sposób realizacji celu.

³⁰ Zob. uchwałę Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. – Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (t.jedn. M.P. z 2012 r. poz. 32 ze zm.)

Wnoszenie przez posłów do la-
ski marszałkowskiej projek-
tów ustaw opracowanych
przez poszczególne mini-
sterstwa jest częstą prak-
tyką ostatnich kadencji,
pozwalająca ominąć sze-
reg wymogów stawianych
projektom rządowym. Jak
podkreśla się jednak w lite-
raturze substytuowanie Rady
Ministrów inicjatywą poselską
świadczy nie tylko negatywnie o pozio-
mie racjonalności procedury ustawodawczej, ale
godzi także w zasadę jawności procesu legisla-
cyjnego, prowadząc niejednokrotnie do różno-
rakich gier frakcyjnych, partyjnych czy koalicyj-
nych, a nie dojrzałych refleksji projektodawcy na
temat obowiązującego stanu prawnego³¹.

Biorąc jako punkt odniesienia (kryterium ana-
lizy) pierwszy ze sformułowanych problemów
polskiej administracji skarbowej – powierzenie
temu samemu organowi kierownictwa w zakre-
sie kształtowania systemu podatkowego oraz
wykonywania publicznej działalności państwa
w zakresie prawa podatkowego – należy stwier-
dzić, że analiza wynikającej z projektów pose-
lskich koncepcji KAS wskazuje jednoznacznie, iż
w tym zakresie pozostawiono model obecny.

Co prawda, to nie Minister Finansów, jako mi-
nister właściwy do spraw finansów publicznych,
ma być Szefem KAS, jednak jak wynika z art. 11
ust. 1 pkt 1 projektu będzie on organem KAS, ko-
ordynującym i współdziałającym w kształto-
waniu polityki państwa w zakresie zadań KAS
(art. 12 projektu), m.in. poprzez określenie w dro-
dze zarządzenia czteroletnich kierunków działa-
nia i rozwoju KAS oraz wskazanie celów do osią-
gnięcia i wskaźników ich pomiarów (por. art. 7
ust. 1 projektu), jak też określenie podstawy do
przygotowania przez Szefa KAS rocznych kie-
runków działania i rozwoju KAS (por. art. 7 ust. 2
projektu). Minister właściwy do spraw finansów

³¹ Por. S. Patyra, *Mechanizmy racjonalizacji procesu ustawo-
dawczego w zakresie rządowych projektów ustaw*, Wydawnic-
two Adam Marszałek, s. 134.

W zakresie ad-
ministracji skarbowej
powstanie trójstopniowe
podporządkowanie, na któ-
re może nałożyć się dodatkowo
podporządkowanie wynikające z re-
alizacji przez podsekretarzy stanu
zadań nie związanych z pełnie-
niem obowiązków zastępcy
Szefa KAS.

publicznych będzie również wła-
ściwy do określania zasad or-
ganizacji, zasięgu terytorial-
nego oraz właściwości or-
ganów KAS, jak też spraw
pracowniczych (por. np.
art. 3, art. 4 ust. 2, art. 6
ust. 7, art. 11 ust. 2, 4, 6, 8
projektu). Co prawda, nie
będzie on już sprawował,
nota bene bliżej nieokreśl-
onego ustawowo, ogólnego nadzo-
ru w sprawach podatkowych – kompe-
tencja ta została przypisana Szefowi KAS (por.
art. 37 pkt 3 przepisów wprowadzających) – jed-
nak z uwagi na przyznane mu wcześniej kompe-
tencje oraz usytuowanie Szefa KAS i jego zastę-
pów, zmiana w tym przedmiocie pozostaje bez
znaczenia dla oceny przyjętego modelu w anali-
zowanym zakresie. Szefem KAS ma być bowiem
wiceminister finansów w randze sekretarza sta-
nu, powoływany przez Prezesa Rady Ministrów
na wniosek ministra właściwego do spraw finan-
sów publicznych i ma podlegać temu ministrowi
(por. art. 13 projektu). Jego zastępcami mają być
wiceministrowie finansów w randze podsekreta-
rzy stanu, powoływani przez Prezesa Rady Mini-
strów na wniosek ministra właściwego do spraw
finansów publicznych (por. art. 19 projektu). Tym
samym całe kierownictwo KAS na szczeblu cen-
tralnym powoływane będzie – podobnie jak
obecni szefowie służb skarbowych (wicemi-
nistrowie odpowiedzialni za urzędy i izby skarbo-
we, kontrolę skarbową, Służbę Celną i informację
finansową) – według klucza politycznego. Zmia-
nie ulegnie jedynie hierarchiczne podporząd-
kowanie wiceministrów. Obecnie każdy z nich
podlega Ministrowi Finansów, a więc nadzoru-
jąc pracę powierzonych im departamentów są
równorzędni w hierarchii urzędniczej. Po wpro-
wadzeniu projektowanej reformy podsekretarze
stanu będą podlegać Szefowi KAS (sekretarzowi
stanu), który będzie podlegać ministrowi wła-
ściwemu do spraw finansów publicznych. W samym
kierownictwie Ministerstwa Finansów, w zakre-
sie administracji skarbowej (wykonywania pra-

Rozwiązanie odnoszące się do Szefa KAS i jego zastępców stoi w sprzeczności z art. 37 ust. 2 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów.

wa podatkowego przez organy skarbowe), powstanie więc trójstopniowe podporządkowanie, na które może nałożyć się dodatkowo podporządkowanie wynikające z realizacji przez podsekretarzy stanu zadań nie związanych z pełnieniem obowiązków zastępcy Szefa KAS.

Przyjęte w projekcie ustawy rozwiązanie odnoszące się do Szefa KAS i jego zastępców stoi więc w sprzeczności z art. 37 ust. 2 ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (t.jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 392 ze zmian.; dalej: u.r.m.), stanowiącym, że zakres czynności sekretarza i podsekretarzy stanu ustala właściwy minister, zawiadamiając o tym Prezesa Rady Ministrów. Tymczasem, zgodnie z art. 20 ust. 2 projektu, zakres czynności zastępcy Szefa KAS (podsekretarza stanu) określać ma Szef KAS (sekretarz stanu) w drodze zarządzenia. Oczywiście, może być to rozwiązanie *lex specialis* w stosunku do regulacji wynikającej z u.r.m., ale należałoby w tym zakresie dokonać zmiany również tej ustawy. Warto byłoby także określić możliwość wykonywania lub jej brak przez zastępców Szefa KAS innych zadań przypisanych Ministrowi Finansów, jako ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, do spraw budżetu oraz do spraw instytucji finansowych.

Pamiętać również należy, że zgodnie z art. 38 ustawy o Radzie Ministrów przyjęcie dymisji rządu przez Prezydenta RP pociąga za sobą konieczność złożenia dymisji przez sekretarzy i podsekretarzy stanu. Chociaż o przyjęciu ich dymisji nowy Prezes Rady Ministrów rozstrzyga w ciągu trzech miesięcy od powołania Rady Ministrów, to

nie sposób nie zauważyć, że w tym okresie legitymacja kierownictwa KAS (Szefa i jego zastępców) do sprawowania powierzonych im zadań będzie – podobnie jak obecnie w odniesieniu do podsekretarzy stanu kierujących pracą poszczególnych części administracji skarbowej – bardzo osłabiona. Powodem jest wybór politycznych kryteriów powoływania kierownictwa KAS. Co więcej, w takim przypadku pod znakiem zapytania zostaną postawione kierunki działania i rozwoju KAS określone przez ustępujące kierownictwo. Nowe kierownictwo KAS może mieć w tym zakresie inne priorytety.

Pozytywnym rozwiązaniem przyjętej koncepcji jest oczywiście podporządkowanie wszystkich dotychczasowych struktur skarbowych (urzędów i izb skarbowych, kontroli skarbowej, Służby Celnej) jednemu kierownikowi. Taki sam efekt można jednak osiągnąć i w obecnym stanie prawnym, ustanawiając Szefem Służby Celnej, Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej i odpowiedzialnym za izby i urzędy skarbowe jednego wiceministra w randze sekretarza lub podsekretarza stanu. O podziale kompetencji w kierownictwie Ministerstwa Finansów decyduje bowiem minister

(por. art. 37 ust. 2 u.r.m.). Decydując się

na taki krok Minister Finansów może dokonać zmian również w zakresie organizacji samego ministerstwa, dostosowując jego strukturę do zadań, jakie na poszczególne służby skarbowe nakładają przepisy ustawowe oraz efektywnej współpracy i współdziałania administracji podatkowej, kontroli skarbowej, Służby Celnej i informacji finansowej. Co prawda statut Ministerstwa Finansów nadaje Prezes Rady Ministrów (por. art. 39 ust. 5 u.r.m.)³², co oczywiście dzieje się

Pozytywnym rozwiązaniem przyjętej koncepcji jest podporządkowanie wszystkich dotychczasowych struktur skarbowych jednemu kierownikowi. Taki sam efekt można jednak osiągnąć i w obecnym stanie prawnym, ustanawiając Szefem Służby Celnej, Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej i odpowiedzialnym za izby i urzędy skarbowe jednego wiceministra w randze sekretarza lub podsekretarza stanu.

Ministerstwu Finansów nadaje Prezes Rady Ministrów (por. art. 39 ust. 5 u.r.m.)³², co oczywiście dzieje się

³² Obecny – zob. zarządzenie nr 20 Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 lutego 2016 r. w sprawie nadania statutu Ministerstwu Finansów (M.P. poz. 185).

w uzgodnieniu z Ministrem, jednak regulamin organizacyjny określający zadania poszczególnych jednostek organizacyjnych Ministerstwa nadaje już Minister (por. art. 39 ust. 6 u.r.m.).

Przyjęty model wyboru kierownictwa KAS i jego hierarchicznego podporządkowania w samym Ministerstwie Finansów przeniesiony został niestety na organy krajowe (dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej), regionalne (dyrektorów izb administracji skarbowej) i lokalne (naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych). We wszystkich tych przy-

padkach nie określono żadnych szczególnych kryteriów powoływania i odwoływania piastunów organów skarbowych. Jak wynika z uzasadnienia projektu (s. 4 i 5) obsadzanie tych stanowisk będzie *następować analogicznie jak w unormowaniach ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. z 2014 r. poz. 1111 z późn.*

zm.) odnośnie wyższych stanowisk służbowych, tj. w drodze powołania przez uprawnione organy. Ma to umożliwić sprawne zatrudnienie na ww. stanowiskach osób posiadających wykształcenie, umiejętności i predyspozycje dostosowane do aktualnych potrzeb KAS i wynika – zdaniem wnioskodawców – ze znaczenia i zakresu zadań wykonywanych przez Szefa KAS i jego zastępców, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i jego zastępcy, dyrektora izby administracji skarbowej i jego zastępcy, naczelnika urzędu skarbowego i jego zastępcy, naczelnika urzędu celno-skarbowego i jego zastępcy oraz z potrzeby zapewnienia sprawnego funkcjonowania KAS. Oznacza to, że na piastunów krajowych, regionalnych i terenowych organów KAS będą mogły zostać powołane osoby spełniające jedynie wymogi ogólne wynikające z art. 53 ustawy o służbie cywilnej, a więc: a) posiadający tytuł zawodowy magistra lub równorzędny, b) nie skazani prawomocnym wyrokiem orzekającym zakaz zajmowania stanowisk kierowniczych w urzędach organów władzy publicznej lub pełnienia funkcji związanych z dysponowaniem środkami publicznymi, c) posiada-

Osoba powołana jako piastun organu (jego zastępcy) będzie mogła zostać odwołana w każdym czasie, bez podania przyczyn takiej decyzji.

jącej kompetencje kierownicze, o czym zdecydować będzie siłą rzeczy Szef KAS, a nie względy obiektywne. Bez znaczenia będzie więc i charakter wykształcenia, i doświadczenie zawodowe, i inne wymagania obecnie niezbędne do piastowania tych funkcji.

W projekcie nie tylko nie określono szczególnych wymogów, jakie muszą spełniać kandydaci na stanowiska dyrektorów Krajowej Informacji Skarbowej i izb administracji skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych i urzędów cel-

no-skarbowych, a także ich zastępców, ale również przesłanek odwołania z zajmowanego stanowiska. Oznacza

to, że osoba powołana jako piastun organu (jego zastępcy) będzie mogła zostać odwołana w każdym czasie, bez podania przyczyn takiej decyzji. Jeżeli przyjęte przez autorów projektu rozwiązania skonfrontujemy z zasadami oceniania dyrektorów izb ad-

ministracji skarbowej, to okaże się, że funkcjonujące już od dłuższego czasu upolitycznienie wyboru piastunów organów skarbowych uzyska legitymację prawną. Zauważyć bowiem należy, że dyrektorzy izb administracji skarbowej oceniani będą według stopnia realizacji ustalonych przez Ministra Finansów (czteroletnich) i Szefa KAS (rocznych) kierunków działania i rozwoju KAS (por. art. 7 ust. 4 projektu). Punktem odniesienia nie będzie więc realizacja ustawowo określonych zadań KAS, ale kierunki działania i rozwoju KAS wynikające z dokumentów, których autorami będą osoby pełniące funkcje polityczne. Na treść tych dokumentów będą w ogromnej mierze wywierać więc wpływ również aspekty polityczne. Nic w tym zakresie nie zmienia wprowadzenie zasady kadencyjności regionalnych i lokalnych organów KAS (por. art. 21 ust. 3 i 4, art. 24 ust. 3 i 4, art. 27 i art. 32 projektu). Istotą pełnienia funkcji organu skarbowego nie jest bowiem brak kadencyjności lub jej istnienie, ale uniezależnienie

Upolitycznienie wyboru piastunów organów skarbowych uzyska legitymację prawną.

decyzji kierownika jednostki organizacyjnej administracji skarbowej (jego zastępcy) i piastuna organu skarbowego od jakichkolwiek nacisków politycznych. Tego nie zagwarantuje, a już na pewno nie w kształcie zaproponowanym w ustawie, kadencyjność sprawowania określonej funkcji. Tego nie zagwarantuje oczywiście również wybór kandydata w postępowaniu konkursowym. To zagwarantują jedynie jasno określone ustawowo kryteria naboru, oceny i odwołania z zajmowanego stanowiska. Kadencyjność powinna być związana w tym przypadku raczej ze sprawowaniem funkcji Szefa KAS, co przy jasno określonych kryteriach jego odwołania pozwoliłoby mu zachować niezależność, jaką przepisy gwarantują Prezesowi NIK. Stąd też wychodziłaby gwarancja niezależności pozostałych organów KAS. Tego w projekcie niestety brak.

Reasumując dotychczasowe ustalenia należy jednoznacznie stwierdzić, że przyjęty model reformy wykonywania przez państwo zadań w zakresie realizacji funkcji rejestracyjnej, wymiarowej, weryfikacyjnej, kontrolnej, poboru, windykacyjnej, czy też dochodzeniowo-śledczej nie tylko utrzymuje dotychczasowy stopień upolitycznienia organów skarbowych, ale sankcjonuje go prawnie.

Analiza koncepcji reformy administracji skarbowej wynikająca z projektu o KAS wskazuje, że jego autorzy zdecydowali się na konsolidację służb skarbowych (podatkowych, kontroli skarbowej i Służby Celnej) poprzez zniesienie dotychczasowych organów, likwidację lub przekształcenie dotychczasowych jednostek organizacyjnych administracji skarbowej oraz powołanie nowych organów i utworzenie nowych jednostek organizacyjnych (por. art. 160–163 projektu).

W wyniku takiej konsolidacji podmiotowej ma w miejsce dotychczasowej struktury organizacyjnej powstać:

1. na szczeblu centralnym (por. art. 14 ust. 1 projektu) – wyodrębniony w ramach Mi-

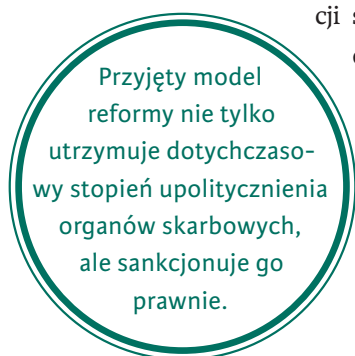
nisterstwa Finansów pion KAS, realizujący funkcje: a) organizacji i kierowania wykonywaniem planowych zadań państwa w zakresie realizacji dochodów z danin publicznych, b) kontroli i nadzoru, należące do sfery zarządzania daninami publicznymi, c) wykonywania prawa daninowego w zakresie funkcji dochodzeniowo-śledczej, a częściowo również kontrolnej i weryfikacyjnej, również w ramach wywiadu skarbowego, a także d) Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF) i e) jednostek specjalnych i certyfikujących, o których mowa w przepisach Unii Europejskiej oraz f) wykonujący audyt gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych;

2. na szczeblu krajowym:

- a) Krajowa Informacja Skarbowa, realizująca przede wszystkim funkcję edukacyjną oraz zajmująca się wydawaniem interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawach indywidualnych (w tym zakresie przejmie ona zadania Ministra Finansów, realizowane przez wyznaczonych do tego dyrektorów izb skarbowych),
- b) Krajowa Szkoła Skarbowości, realizująca zadania w zakresie kształcenia pracowników administracji skarbowej, a więc przejmująca zadania dotychczasowego Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów (por. art. 41 ust. 1 i 2 projektu oraz statut Centrum nadany przez Ministra Finansów³³),
- c) Centrum Informatyki KAS, którego zadaniem ma być dostarczanie usług informatycznych jednostkom organizacyjnym KAS (por. art. 43 projektu);

3. na szczeblu regionalnym – izby administracji skarbowej, do zadań których będzie należało (por. art. 25 projektu):

³³ Zob. Załącznik do zarządzenia nr 45 Ministra Finansów z dnia 28 października 2010 r. w sprawie utworzenia państwowej jednostki budżetowej Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów (Dz.Urz.Min.Fin. nr 11, poz. 50 ze zm.).



- a) nadzór organizacyjny nad działalnością naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych (z wyłączeniem spraw wchodzących w zakres kompetencji Szefa KAS, a więc m.in. wywiadu skarbowego i koordynacji kontroli celno-skarbowych),
 - b) nadzór instancyjny nad naczelnikami urzędów skarbowych i naczelnikami urzędów celno-skarbowych, z wyłączeniem nadzoru nad decyzjami tych ostatnich w zakresie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego i należności celnych na majątku kontrolowanego (por. art. 77 ust. 3 projektu) i decyzjami wydanymi w wyniku przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe (por. art. 80 ust. 6 projektu),
 - c) wykonywanie czynności audytowych, a więc realizowanych dotychczas przez organy celne,
 - d) wykonywanie audytu, a więc kontroli gospodarowania środkami publicznymi (audyt gospodarowania środkami pochodzącymi z budżetu UE należeć będzie do właściwości Szefa KAS), wykorzystywania i rozporządzania mieniem państwowym, wykorzystywania mienia pochodzącego od Skarbu Państwa oraz wypełniania zobowiązań wynikających z udzielonych przez Skarb Państwa poręczeń i gwarancji (dotychczas zadania te pozostawały w gestii organów kontroli skarbowej),
 - e) ustalanie i udzielanie dotacji przedmiotowych,
 - f) wykonywanie funkcji edukacyjnej,
 - g) wykonywanie zadań wynikających z przepisów UE regulujących statystykę obrotu towarowego, a więc realizowanych dotychczas przez izby celne;
4. na szczeblu lokalnym:
- a) urzędy skarbowe (zachowane w dotychczasowej formie), realizujące funkcje: rejestracyjną, wymiarową, weryfika-

- cyjną, poboru, windykacyjną, dochodzeniowo-śledczą, informacyjną i edukacyjną w zakresie wszystkich danin należących do właściwości KAS, z wyjątkiem (po części) podatku akcyzowego (por. art. 115 pkt 7 przepisów wprowadzających) oraz podatku od towarów i usług od importu towarów (por. art. 82 pkt 2 przepisów wprowadzających),
- b) urzędy celno-skarbowe, realizujące funkcję kontrolną i weryfikacyjną (w pełnym zakresie) w formie kontroli celno-skarbowej, wypełniające zadania dotychczasowych urzędów celnych w zakresie prawa celnego (wymiar cła, urzędowe sprawdzenie, obejmowanie towarów procedurami celnymi, prowadzenie postępowań celnych), realizujące funkcje dochodzeniowo-śledczą, a także wykonujące zadania z zakresu wywiadu skarbowego.

Jak wynika z dotychczasowej analizy koncepcji KAS – biorąc za punkt odniesienia zakres przedmiotowy administracji skarbowej – nie sposób nie zauważyć, że nie różni się on w żadnym elemencie od zakresu przedmiotowego obecnych struktur skarbowych podporządkowanych Ministrowi Finansów. Projektodawcy dokonali prostego przeniesienia zadań realizowanych dotychczas przez urzędy i izby skarbowe, kontrolę skarbową, Służbę Celną i GIIF

do zakresu przedmiotowego

Biorąc za punkt odniesienia zakres przedmiotowy administracji skarbowej – nie sposób nie zauważyć, że nie różni się on w żadnym elemencie od zakresu przedmiotowego obecnych struktur skarbowych podporządkowanych Ministrowi Finansów. Projektodawcy dokonali prostego przeniesienia zadań realizowanych dotychczas przez urzędy i izby skarbowe, kontrolę skarbową, Służbę Celną i GIIF do zakresu przedmiotowego KAS, bez jakiegokolwiek refleksji, czy obecny zakres zadań organów podporządkowanych Ministrowi Finansów nie wymaga budowy nowych struktur skarbowości.

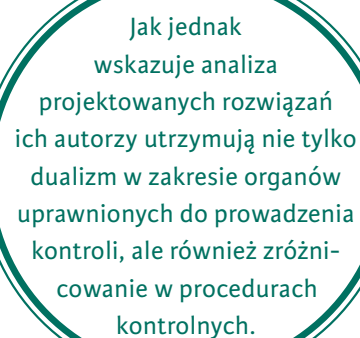
wego KAS, bez jakiegokolwiek refleksji, czy obecny zakres zadań organów podporządkowanych Ministrowi Finansów nie wymaga budowy nowych struktur skarbowości, opartych na oddzieleniu zadań z zakresu wykonywania prawa podatkowego (daninowego) od zadań, których związek z daninami publicznymi jest ograniczony.

Dotyczy to przede wszystkim zadań z zakresu gospodarowania środkami publicznymi, przekazywania środków własnych do budżetu UE, gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, gospodarowania mieniem państwowym, które do tej pory realizowane były przez kontrolę skarbową, a według projektu mają być wykonywane przede wszystkim przez izby administracji skarbowej. Ta grupa zadań ma związek z wydatkowaniem środków publicznych i wykorzystaniem mienia państwowego. Wymaga więc innych kompetencji i procedur niż przewidziane dla poboru danin publicznych. Właściwym byłoby więc zastanowienie się, czy zadań w tym zakresie nie powierzyć wyspecjalizowanej jednostce, która nie byłaby związana ze strukturami administracji odpowiedzialnej za wykonywanie prawa podatkowego. Aby podjąć decyzję w tym zakresie należałoby jednak w pierwszej kolejności przeprowadzić analizę skuteczności dotychczasowego rozwiązania (łączenia ze sobą w jednym podmiocie funkcji kontrolnej w zakresie danin publicznych i wydatkowania środków publicznych) oraz skonfrontować ją z potrzebami i zagrożeniami występującymi w tym obszarze. Z uzasadnienia projektu ustawy nie wynika, aby decydując się na reformę struktur skarbowych podporządkowanych Ministrowi Finansów taką analizę przeprowadzono. Zdecydowano się na proste przeniesienie dotychczasowych uprawnień dyrektora urzędu kontroli skarbowej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w tym zakresie na dyrektora izby administracji skarbowej i Szefa KAS.

Odrębną kwestią pozostają zadania realizowane przez Służbę Celną. W obecnym kształcie wykonuje ona zadania zarówno odnoszące się do ochrony granic celnych Polski i UE, jak też poboru niektórych podatków i opłat. Wszystkie te zadania

przeniesiono w projekcie do KAS, przypisując wykonywane dotychczas przez Szefa Służby Celnej – Szefowi KAS, dyrektora izby celnej – dyrektorowi izby administracji skarbowej lub naczelnikowi urzędu skarbowego, zaś naczelnika urzędu celnego – naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, a po części również naczelnikowi urzędu skarbowego. Nie zadano sobie natomiast pytania – przynajmniej nie wynika to z uzasadnienia projektu – na ile szeroko rozumiane zadania Służby Celnej w zakresie ochrony granic celnych Polski i UE pozostają w związku z poborem podatków, a co za tym idzie, czy dla realizacji zadań w obu tych obszarach właściwa powinna być jedna struktura organizacyjna, a po wtóre, czy zadań tych nie należy jednak realizować w wyodrębnionej strukturze lub przyporządkować innej, już istniejącej i dającej się przystosować do tego celu, np. Straży Granicznej.

Jednym z podstawowych zarzutów stawianych obecnym regulacjom jest *rozproszenie i powielenie niektórych zadań związanych z procesem poboru należności podatkowych i celnych*. Jako przykład autorzy projektu podają kontrolę oraz postępowanie egzekucyjne, stwierdzając, że *nie jest możliwe ich realizowanie w sposób spójny i jednolity, a zarazem z optymalnym wykorzystaniem dostępnej kadry oraz zasobów organizacyjnych i finansowych*, bowiem istniejące przepisy w *odmienny sposób regulują kwestie kontroli przeprowadzanych przez organy kontroli skarbowej, organy podatkowe oraz organy celne*. Jak jednak wskazuje analiza projektowanych rozwiązań ich autorzy utrzymują nie tylko dualizm w zakresie organów uprawnionych do prowadzenia kontroli, ale również zróżnicowanie w procedurach kontrolnych. Po wprowadzeniu zmian będziemy mieli do czynienia zarówno z kontrolą podatkową, regulowaną przepisami Ordynacji podatkowej, którą będą przepro-



Jak jednak wskazuje analiza projektowanych rozwiązań ich autorzy utrzymują nie tylko dualizm w zakresie organów uprawnionych do prowadzenia kontroli, ale również zróżnicowanie w procedurach kontrolnych.

wadzali przede wszystkim pracownicy urzędów skarbowych (a więc jak obecnie), oraz kontrolą celno-skarbową, regulowaną przepisami KAS, którą będą przeprowadzali funkcjonariusze i pracownicy urzędów celno-skarbowych.

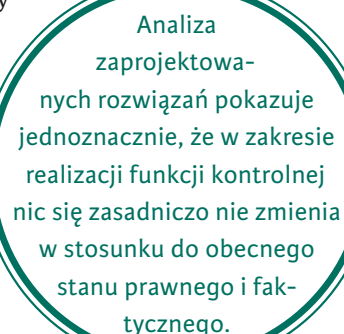
W świetle zapisów projektu o KAS nie można więc mówić o wyeliminowaniu dualizmu organów uprawnionych do kontroli przestrzegania obowiązków podatkowych oraz procedur kontrolnych. Co prawda w uzasadnieniu projektu ustawy znajduje się wzmianka, że *podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej będzie 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*, jednak z zapisów ustawowych wynika jednoznacznie, że do kontroli wykonywania obowiązków podatkowych będą uprawnieni naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych, przy czym każdy z tych organów w pełnym zakresie, a więc będą oni mogli kontrolować zarówno osoby fizyczne, jak i prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, podatników prowadzących i nieprowadzących działalności gospodarczej. Tym samym zróżnicowanie na kontrole „małych” i „wielkich” podatników, dotyczące „małych” i „wielkich” uszczupień nie ma podstaw prawnych. Na marginesie zauważyć należy, że podobne założenia były w przypadku powoływania kontroli skarbowej w 1991 r. Zostały one szybko zweryfikowane, bowiem każdy, kto kiedykolwiek miał do czynienia z kontrolą wywiązywania się z obowiązków podatkowych wie doskonale, że są to podziały sztuczne, bliższe bardziej weryfikacji sprawozdań finansowych niż realizacji funkcji kontrolnej.

Zauważyć również należy, że cała procedura kontroli celno-skarbowej oparta została na przepisach ustawy o kontroli skarbowej i częściowo ustawy o Służbie Celnej, co – biorąc pod uwagę obecne efekty działania tych organów w sferze zwalczania unikania opodatkowania – budzi poważne wątpliwości w kontekście celu, jakim jest walka z oszustwami podatkowymi.

Analiza zaprojektowanych rozwiązań pokazuje więc jednoznacznie, że w zakresie realizacji funkcji kontrolnej nic się zasadniczo nie zmienia w stosunku do obecnego stanu prawnego i faktycznego.

Co więcej, zarówno w przypadku kontroli podatkowych, jak i celno-skarbowych nadzór dyrektora izby administracji skarbowej nad tymi kontrolami, jego wpływ na typowanie podmiotów do kontroli i ustalanie planów kontroli będzie w praktyce – nazywając eufemistycznie – bardzo ograniczony. O ile jeszcze w przypadku kontroli podatkowych przeprowadzanych przez naczelnika urzędu skarbowego będzie on – w przypadku wszczęcia w wyniku kontroli postępowania podatkowego – organem rozstrzygającym sprawę w drugiej instancji, o tyle w przypadku kontroli celno-skarbowych odwołanie będzie rozpatrywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, a więc organ, który przeprowadził kontrolę i postępowanie podatkowe (por. art. 80 ust. 5 projektu). W zadaniach dyrektora izby administracji skarbowej brak jest również koordynacji działań w zakresie kontroli pomiędzy naczelnikami urzędów skarbowych i naczelnikami urzędów celno-skarbowych oraz sporządzania analiz dotyczących obszarów zagrożeń i ustalania planów kontroli. To zadanie należy do naczelnika urzędu celno-skarbowego (por. art. 33 ust. 1 pkt 13 projektu), a więc zostało powierzone jednostce lokalnej, zaś koordynacja kontroli celno-skarbowych – Szefowi KAS (por. art. 14 ust. 1 pkt 9 projektu). Nie sposób jest zrozumieć toku rozumowania autorów projektu w tym zakresie w świetle sformułowanych przez nich zarzutów wobec obecnych rozwiązań.

Wydaje się, że przeniesienie dotychczasowego modelu kontroli do nowej struktury wynika w pierwszej kolejności z braku zdefiniowania funkcji kontrolnej, co pociąga za sobą tworzenie procedur nie odpowiadających jej istocie oraz



Analiza zaprojektowanych rozwiązań pokazuje jednoznacznie, że w zakresie realizacji funkcji kontrolnej nic się zasadniczo nie zmienia w stosunku do obecnego stanu prawnego i faktycznego.

przypisywanie kompetencji kontrolnych poszczególnym organom bez refleksji nad tym czy i jakie działania na szczeblu lokalnym będą właściwsze, skuteczniejsze i efektywniejsze niż na szczeblu regionalnym.

Ta uwaga odnosi się również do projektowanego umiejscowienia funkcji windykacyjnej, którą realizować ma naczelnik urzędu skarbowego (dotychczas on i dyrektor izby celnej), a więc organ lokalny, co – biorąc pod uwagę obecną efektywność egzekucji administracyjnej należności pieniężnych wykonywanej przez naczelnika urzędu skarbowego – powinno skłonić do refleksji nad zasadnością przeniesienia realizacji tej funkcji na szczebel regionalny. Wcześniej należałoby jednak również zdefiniować egzekucję, czy szerzej windykację zobowiązań podatkowych.

Pomiędzy różne organy podzielono również wykonywanie funkcji dochodzeniowo-śledczej. Autorzy projektu powielają w tym zakresie dotychczasowe rozwiązania, powierzając kompetencje w tym obszarze Szefowi KAS, naczelnikowi urzędu skarbowego i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego (każdemu z tych organów według jego właściwości rzeczowej). Również w tym przypadku nie zadano pytania o charakter tej funkcji, czy też o potrzebne do jej realizacji kompetencje, a co byłoby skutkiem dokonanej analizy realizowanych w tym zakresie działań przez inspektorów kontroli skarbowej, urzędy skarbowe i urzędy celne. Warte rozważenia jest, moim zdaniem, wyodrębnienie realizacji tej funkcji bądź w ramach struktury administracji skarbowej, bądź wyłączenie jej ze struktur skarbowych i powierzenie jej np. prokuratorom skarbowym, niezależnym od kierownictwa administracji skarbowej.

Reasumując dotychczasowe ustalenia należy stwierdzić, że projektowana reforma nie tylko nie dokonuje zmiany w zakresie przedmiotowym

Projektowana reforma nie tylko nie dokonuje zmiany w zakresie przedmiotowym administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów, ale również nie eliminuje wad obecnej konstrukcji w zakresie realizacji funkcji wykonywania prawa podatkowego, przede wszystkim kontrolnej, windykacyjnej, dochodzeniowo-śledczej, ale również i pozostałych.

administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów, ale również nie eliminuje wad obecnej konstrukcji w zakresie realizacji funkcji wykonywania prawa podatkowego, przede wszystkim kontrolnej, windykacyjnej, dochodzeniowo-śledczej, ale również i pozostałych.

Biorąc jako kryterium analizy sposób finansowania administracji skarbowej należy zauważyć, że projektowana reforma nie zmienia nic w tym zakresie, poza wyodrębnieniem części budżetowej przypisanej KAS, a więc wyłączeniem kosztów i dochodów przypisanych KAS z części 19 budżetu państwa, za którą odpowiada Minister Finansów (por. art. 9 projektu).

Jak wynika z uzasadnienia projektu, jednym z celów reformy jest *obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych*. Oceniając skutki regulacji KAS (poświęcono temu zagadnieniu niespełna dwie strony) autorzy projektu wskazują, że nastąpi to poprzez: **po pierwsze** – obniżenie kosztów funkcjonowania jednostek administracji skarbowej i celnej, przede wszystkim kosztów bieżących, **po drugie** – zwiększenie efektywności realizacji zadań przez zmianę struktury i optymalizację zatrudnienia.

Jeżeli chodzi o pierwszy z elementów – obniżenie kosztów funkcjonowania jednostek organizacyjnych administracji skarbowej – to należy zauważyć, że gros tych kosztów stanowią wynagrodzenia (80–85% wszystkich kosztów). Pozostałe koszty bieżące stanowią ok. 10–15% całości wydatków budżetu państwa na administrację skarbową podporządkowaną Ministrowi Finansów, zaś wydatki majątkowe 1–3%. Na przykład, w 2015 r. wynagrodzenia wraz z pochodnymi (ZUS, FP) wyniosły 4 836 056 tys. zł i stanowiły 80,79%

Ocenie skutków regulacji KAS poświęcono niespełna dwie strony.

wydatków w części 19 budżetu państwa na administrację (całość wydatków 5 985 742 tys. zł), pozostałe wydatki bieżące (zakup usług pozostałych, zakup materiałów i wyposażenia, zakup energii, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe, zakup usług remontowych, wynagrodzenia bezosobowe, podróże służbowe, koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego, wpłaty na PFRON, opłaty telekomunikacyjne) wyniosły 936 315 tys. zł i stanowiły 15,64% wydatków na administrację, zaś wydatki majątkowe tylko 159 190 tys. zł, co stanowiło 2,66% całości wydatków na administrację³⁴.

Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy o KAS w związku z wprowadzeniem nowej struktury organizacyjnej ulegnie zmniejszeniu wynajmowana powierzchnia w budynkach biurowych ok. 10%, co wpłynie na zmniejszenie kosztów najmu i eksploatacji o kwotę około 4.200 tys. zł. Kwota ta stanowi zaledwie 0,070% całości budżetu Ministra Finansów w dziale 750. Zmniejszenie wynajmowanej powierzchni biurowej nie wpłynie więc znacząco na obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej.

Radykalną obniżkę kosztów zagwarantowałoby zmniejszenie funduszu płac o połowę, co i tak pozwoliłoby obniżyć koszty administracji skarbowej w stosunku do dochodów z podatków, ceł i dywidend do poziomu ok. 1%³⁵.

³⁴ Por. *Informację o wykonaniu budżetu ministra właściwego do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych w 2015 r. – część 19*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, czerwiec 2016 r., s. 49.

³⁵ Wpływy do budżetu państwa z podatków wyniosły w 2015 r. 259 673 511 tys. zł, z ceł – 2 929 145 tys. zł, zaś pobierane przez urzędy skarbowe wpływy przekazywane do budżetów samorządowych: z podatku dochodowego od osób prawnych – 7 076 144 tys. zł, z podatku dochodowego od osób fizycznych – 38 100.103 tys. zł, z karty podatkowej – 72 963 tys. zł, z podatku od czynności cywilnoprawnych – 1 749 136 tys. zł, z podatku od spadków i darowizn – 246 375 tys. zł. Razem wpływy realizowane przez organy skarbowe podporządkowane Ministrowi Finansów wyniosły w 2015 r. 309 847 379 tys. zł. Zob. Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r., Rada Ministrów, Warszawa 2016, oraz Sprawozdanie z wykonania

Zmniejszenie funduszu płac o połowę wymagałoby zmniejszenia zatrudnienia o połowę (jeżeli autorzy projektu chcieliby utrzymać dotychczasowy poziom wynagrodzeń), bądź obniżenia wynagrodzenia (jeżeli autorzy projektu chcieliby utrzymania zatrudnienia na dotychczasowym poziomie). I jedno, i drugie prowadziłyby jednak do zapaści administracji skarbowej. Wystarczy wspomnieć, że na koniec 2015 r. w całym resorcie finansów zatrudnionych było, w przeliczeniu na pełne etaty, 64 159 pracowników, z tego w: a) Ministerstwie Finansów – 2123, w izbach i urzędach skarbowych – 41 640, w urzędach kontroli skarbowej – 5194, w izbach i urzędach celnych – 14 894, w Centrum Przetwarzania Danych – 167, zaś w Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów – 141 pracowników³⁶. Średnie wynagrodzenie wynosiło w tym okresie: b) w Ministerstwie Finansów – 7868 zł, w izbach i urzędach skarbowych – 4931 zł, w urzędach kontroli skarbowej – 6309 zł, w izbach i urzędach celnych – 5717 zł, w Centrum Przetwarzania Danych – 6023 zł, w Centrum Edukacji Zawodowej – 3879 zł³⁷. Dla pełnego obrazu wynagrodzenia w urzędach skarbowych, a więc w najliczniejszej grupie pracowników administracji skarbowej, należy wspomnieć, że w połowie przypadków zasadnicze wynagrodzenie nie przekraczało wówczas 2810,76 zł³⁸, co łącznie z nagrodami kwartalnymi oraz dodatkiem za wysługę lat i dodatkowym wynagrodzeniem (tzw. „13^{ty}”) było znacznie poniżej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, które wyniosło w 2015 r. 3899,78 zł³⁹.

budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, Rada Ministrów, Warszawa 2016, s. 39–40, 82, 115, 153–154, www.mf.gov.pl.

³⁶ Por. *Informację o wykonaniu budżetu ministra właściwego do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych w 2015 r. – część 19*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, czerwiec 2016 r., s. 64.

³⁷ *Ibidem*, s. 65.

³⁸ Por. np. komunikat dotyczący podwyżek wynagrodzeń, podpisany przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Mariana Banasia.

³⁹ M.P. z 2016 r. poz. 145.

Zapowiedź zmniejszenia zatrudnienia o 10% nie została poprzedzona jakąkolwiek analizą rzeczywistych potrzeb w tym zakresie.

Już same suche dane dotyczące budżetu administracji skarbowej (łącznie z Ministrem Finansów) oraz podziału kosztów na wynagrodzenia, pozostałe koszty bieżące i majątkowe obrazuje,

że zakładane obniżenie kosztów funkcjonowania jednostek organizacyjnych administracji skarbowej jest nierealne. Co prawda w uzasadnieniu projektu wskazano, że poziom zatrudnienia w administracji skarbowej zmniejszy się o ok. 10%⁴⁰, jednak środki zaoszczędzone w ten sposób mają być przeznaczone na podwyższenie płac pozostałych pracowników.

Na marginesie należy zauważyć, że zapowiedź zmniejszenia zatrudnienia o 10% nie została poprzedzona jakąkolwiek analizą rzeczywistych potrzeb w tym zakresie.

Z drugiej strony relacja kosztów do dochodów podatkowych ma zostać osiągnięta również poprzez zwiększenie efektywności administracji skarbowej. W tym kontekście należy zauważyć, że efektywność ta powinna wzrosnąć co najmniej dwukrotnie, aby stosunek kosztów do dochodów osiągnął poziom Irlandii (0,85%), nie mówiąc o Hiszpanii (0,67%), o których wspominają autorzy projektu. Innymi słowy, aby poziom kosztów do dochodów był poniżej 1% dochody podatkowe (wraz z cłem i dywidendami) wynoszące za 2015 r. nieco ponad 300 mld zł powinny wzrosnąć o taką samą kwotę (ok 300 mld zł) Wówczas, przy obecnym poziomie kosztów administracji skarbowej ok. 6,0 mld zł ich udział w dochodach pobieranych przez tę administrację wyniesie ok 1%. Takiego wzrostu dochodów podatkowych (daninowych) nie gwarantuje jednak nawet całkowita likwidacja luki podatkowej. Jest ona szacowana w Polsce na ok. 9% PKB, co oznacza w przeliczeniu na złote ok. 180 mld⁴¹.

⁴⁰ W odpowiedzi na interpelację poseł Anny Sobeckiej z dnia 22.12.2015 r. (nr 253) Minister Finansów wskazywał na ograniczenie zatrudnienia o 10–15%, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?typ=INT&nr=253>.

⁴¹ Zob. wywiad z prof. K. Raczkowskim, <http://www.mpol-ska24.pl/post/10005/prof-konrad-raczkowski-luka-poda->

Dla osiągnięcia zamierzonego przez autorów projektu celu jakim jest znaczące obniżenie kosztów funkcjonowania administracji podatkowej w relacji do poziomu dochodów podatkowych nie wystarczą więc działania w zakresie obniżenia kosztów (jest to w praktyce – jak wynika z przeprowadzonej analizy – niemożliwe), czy też zwiększenie efektywności (skuteczności) organów skarbowych. Potrzeba przede wszystkim działań zwiększających PKB, nie zaniechując działań w zakresie reformy administracji skarbowej. Poza tym, jak już wspominałem wcześniej, celem działań reformatorskich nie może być minimalizacja kosztów administracji skarbowej, a optymalizacja kosztów poboru podatków, a to wymaga działań zarówno w sferze organizacji i zarządzania administracją skarbową, polityki kadrowej, jak też procedur podatkowych oraz stanowienia prawa daninowego. Wymaga więc nowego (zreformowanego) modelu realizacji przez państwo wynikającego z Konstytucji RP jego władztwa podatkowego. Tego niestety w koncepcji KAS brak.

Brak jest również wskazania mierników oceny działań nowych organów skarbowych (ma je określić Minister Finansów i Szef KAS), ale co ważniejsze mierników oceny wprowadzanej reformy, co w praktyce znacznie utrudnia wypełnianie przez Sejm funkcji kontrolnej (por. art. 95 ust. 2 Konstytucji RP).

Ostatnim elementem analizy koncepcji powołania KAS jest polityka kadrowa (pracownicza). W uzasadnieniu projektu wskazano w tym kontekście m.in. na brak jasno określonej ścieżki kariery zawodowej oraz potrzebę rozwoju profesjonalnych kadr, jako celu reformy. Niestety projekt w tym zakresie nie przewiduje zmian w stosunku do obecnego stanu prawnego. W sferze polityki kadrowej odnosi się przede wszystkim do funkcjonariuszy służby

tkowa-w-polsce-wynosi-mniej-wiecej-9-pkb-to-jest-ok-180-mld-zl-rocznie. Zob. także *Polska. Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Departament ds. podatków, styczeń 2015 r., s. 4–11.

Brak jest wskazania mierników oceny wprowadzanej reformy.

celno-skarbowej, powielając regulacje z obecnej ustawy o Służbie Celnej (por. art. 148–275 projektu oraz art. 76–187 ustawy o Służbie Celnej), zaś w przypadku pozostałych pracowników odsyła do przepisów ustawy o służbie cywilnej, Kodeksu pracy i ustawy o pracownikach urzędów państwowych (por. art. 141 ust. 1 projektu).

W dalszym więc ciągu w administracji skarbowej będziemy mieli do czynienia z kilkoma grupami pracowników, do których będą stosowane różne rozwiązania w zakresie polityki kadrowej.

Podniesieniu poziomu kadr ma służyć przede wszystkim utworzenie Krajowej Szkoły Skarbowości, która ma powstać w miejsce Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów. Jak wynika z porównania treści projektu w tym zakresie (art. 41 i 42) oraz statutu Centrum (zob. przypis 32) zmianie ulega przede wszystkim podstawa prawna utworzenia i funkcjonowania ośrodka szkoleniowego resoru finansów.

7. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza koncepcji reformy administracji skarbowej podporządkowanej Ministrowi Finansów, zawarta w projektach poselskich (druki nr 826 i 827) wskazuje w pierwszej kolejności na fragmentaryczność proponowanych rozwiązań. Oba projekty skupiają się jedynie na organizacji wykonywania i niektórych aspektach

wykonywania przez organy skarbowe administracji rządowej publicznej działalności państwa w zakresie prawa podatkowego, pozostawiając poza swoim zakresem nie tylko realizację funkcji zarządzania daninami publicznymi, ale również samorządowy tor administrowania podatkami, co uważam za po-

Przeprowadzona analiza koncepcji reformy administracji skarbowej wskazuje w pierwszej kolejności na fragmentaryczność proponowanych rozwiązań.

Właśnie z uwagi na swoją fragmentaryczność KAS nie usuwa zasadniczych problemów dotyczących rządową administrację skarbową, a więc po pierwsze upolitycznienia jej kierownictwa.

ważną wadę zaproponowanej w projektach koncepcji KAS.

Wydaje się, że właśnie z uwagi na swoją fragmentaryczność nie usuwa ona zasadniczych problemów dotyczących rządową administrację skarbową, a więc po pierwsze upolitycznienia jej kierownictwa, co wynika z powierzenia

temu samemu organowi odpowie-

dzialności za kształtowanie polityki podatkowej (daninowej) państwa, jak też wykonywanie prawa podatkowego. Co więcej, sankcjonuje prawnie obecną praktykę wyboru piastunów organów skarbowych, lokalnych i regionalnych, polegającą na odstąpieniu od konkursu sprawdzającego merytoryczne przygotowanie kandydata do pełnienia funkcji, na rzecz wskazania wybranej osoby przez uprawniony do tego organ (obecnie Ministra Finansów, po zmianach – Szeffa KAS). Negatywne skutki takiej praktyki mogą być odczuwalne zarówno w działaniach kontrolnych i weryfikacyjnych organów skarbowych, np. poprzez wybór obszarów do kontroli według kryteriów politycznych, jak też wpływać na postępowanie podatkowe prowadzone w sprawach indywidualnych.

Po wtóre, modyfikując dotychczasową strukturę organizacyjną i określając zakres przedmiotowy KAS projektodawcy dokonali prostego przeniesienia zadań realizowanych przez dotychczasowe organy, bez jakiegokolwiek refleksji, czy obecny zakres zadań organów podporządkowanych Ministrowi Finansów nie wymaga budowy nowych struktur skarbowości.

KAS projektodawcy dokonali prostego przeniesienia zadań realizowanych przez dotychczasowe organy, bez jakiegokolwiek refleksji, czy obecny zakres zadań organów podporządkowanych Ministrowi Finansów nie wymaga budowy nowych struktur skarbowości, opartych na oddzieleniu zadań z zakresu wykonywania prawa podatkowego (daninowego) od zadań, których związek z daninami publicznymi jest ograniczony.

Projektodawcy dokonali prostego przeniesienia zadań realizowanych przez dotychczasowe organy, bez jakiegokolwiek refleksji, czy obecny zakres zadań organów podporządkowanych Ministrowi Finansów nie wymaga budowy nowych struktur skarbowości.

Nowy model nie rozwiązuje także problemu dualizmu kontroli podatkowych i skarbowych oraz wielości procedur obowiązujących w tym zakresie. Bez zmian pozostawiono także sposób realizacji funkcji dochodzeniowo-sledczej. Zauważalny jest również całkowity brak refleksji autorów koncepcji KAS w zakresie wykonywania funkcji windykacyjnej, której realizację pozostawiono na poziomie lokalnym (wykonywać ma ją, jak dotychczas naczelnik urzędu skarbowego).

Nie tylko nie zmieniono modelu finansowania administracji skarbowej, ale nie dokonano analizy kosztów jej funkcjonowania, co doprowadziło autorów projektu do niczym nieuzasadnionych wniosków o możliwości ich redukcji. Za nieuzasadnioną należy uznać również możliwość znaczącej poprawy relacji kosztów do dochodów poprzez zwiększenie skuteczności organów skarbowych.

Nie tylko nie zmieniono modelu finansowania administracji skarbowej, ale nie dokonano analizy kosztów jej funkcjonowania, co doprowadziło autorów projektu do niczym nieuzasadnionych wniosków o możliwości ich redukcji.

Koncepcja KAS nic nie zmienia również w sferze polityki kadrowej, pozostawiając bez korekty dotychczasowe regulacje pracownicze.

Wobec przedstawionych w artykule uwag za pozostające w sferze myślenia życzeniowego należy uznać wskazane w uzasadnieniu projektu o KAS: poprawę efektywności poboru podatków oraz skuteczności egzekucji administracyjnej, usprawnienie obsługi podatnika, zmniejszenie luki podatkowej, poprawę skuteczności i efektywności zwalczania oszustw podatkowych, sprecyzowanie odpowiedzialności osób kierujących administracją skarbową, ujednoczenie orzecznictwa podatkowego na terenie kraju, zwiększenie skuteczności kontroli podatkowych, stworzenie skutecznego sys-

Wszystkie cele KAS można osiągnąć również w obecnej strukturze administracji skarbowej.

temu weryfikacji danych podawanych przez podatników, usprawnienie przepływu informacji, nie wspominając o stworzeniu właściwego systemu doboru kadr, ich kształcenia i motywowania, czy też systemu zbierania i analizowania danych.

Wszystkie te cele KAS można osiągnąć również w obecnej strukturze administracji skarbowej, bez jej modyfikacji. Podstawy prawne zawarte są w ustawach: o działach administracji rządowej (por. art. 36), o Radzie Ministrów (por. art. 34, 34a, 39 ust. 6), o urzędach i izbach skarbowych (por. art. 5 ust. 10), o kontroli skarbowej (por. art. 9 ust. 2), o Służbie Celnej (por. art. 21 ust. 2), o finansach publicznych (por. np. art. 12 ust. 2). Kluczem w tym przypadku jest więc jedynie rzetelna analiza i wola stworzenia procedur prowadzących do osiągnięcia nakreślonych w uzasadnieniu projektu koncepcji KAS celów.

Reasumując, wynikającą z projektów poselskich koncepcję KAS można co najwyżej określić mianem modernizacji administracji skarbowej, podobnie jak przyjętą przez Sejm VII kadencji ustawę z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. poz. 1269 ze zmian.), której wejście w życie jest wciąż przesuwane. Nie jest to jednak działanie reformatorskie, które wymaga wypracowania nowego modelu realizacji przez państwo wynikającego z Konstytucji RP jego władztwa podatkowego, a więc zarówno w sferze zarządzania daninami publicznymi, w tym stanowienia podatków, jak też wykonywania prawa podatkowego, i to nie tylko przez organy administracji rządowej, ale również samorządowe.

Koncepcję KAS można co najwyżej określić mianem modernizacji administracji skarbowej.

Koncepcja KAS nie jest działaniem reformatorskim.

Abstract

The concept of National treasury administration in the light of the problems faced by the tax administration in Poland

The article is devoted to evaluation of the proposed reform of treasury administration expressed in a parliamentary draft bill concerning National Treasury Administration (form No. 826). It is carried out with respect to crucial issues that – in my opinion – affect the Polish treasury bodies, that is: delegating both functions of shaping the tax system and conducting public operations of the state in respect of tax law to a single tax body, organizing the executive body according to the criterion of the type of tax rather than the functions to be performed, delegating an array of tasks that are not connected with taxation to the fiscal administration, no statutory rules for funding treasury administration and no correlation between expenses and the tasks the administration performs, and no employment policy.

Keywords: national treasury administration, reform, tax administration

Bibliografia

- Administracja skarbowa. Analiza stanu obecnego, Projekt i uzasadnienie zmian*, dokument roboczy, Ministerstwo Finansów, niepubl.
- Biała księga podatków. Analiza obecnego systemu podatkowego. Propozycje zmian*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998.
- Bielecki L. i in., *System organów podatkowych w Polsce*, Oficyna Prawa Podatkowego, Warszawa, 2009 r.
- Efektywna administracja skarbowa* (tom I), Z. Gilowska, H. Izdebski i K. Raczkowski, (red. nauk.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.
- Informację o wykonaniu budżetu ministra właściwego do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych w 2015 r. – część 19*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, czerwiec 2016 r.
- Kierunki rozwoju urzędów i izb skarbowych na lata 1999-2002*, dokument programowy.
- Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, E. Ruśkowski (red.), Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, 2006 r.
- Kosikowski C., *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Temida 2, Białystok 2011.
- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, LexisNexis, Warszawa 2007.
- Kulicki J., *Administracja danin publicznych w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2014.
- Kulicki J., *Kontrola skarbowa w systemie kontroli państwowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Kulicki J., *Obecny i pożądaný zakres i treść konstytucyjnej regulacji zasady władztwa podatkowego państwa w Konstytucji RP z 1997 r.* [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red. nauk.), Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Kulicki J., *Prawne aspekty budowy modelu administracji danin publicznych w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 5(30), <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/publikacjaBAS.xsp?documentId=C7134E3C9ABC5632C-12576C400385A90>.
- Kulicki J., *Zakres władztwa podatkowego w obecnym systemie prawnym w Polsce*, „Analizy BAS” 2010, nr 16(41).
- Nowoczesna administracja skarbowa* (tom III), Z. Gilowska, R. Tadeusiewicz, J. Tchórzewski (red. nauk.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.
- Patyra S., *Mechanizmy racjonalizacji procesu ustawodawczego w zakresie rządowych projektów ustaw*, Wydawnictwo Adam Marszałek.
- Polska. Administracja podatkowa – wyzwania modernizacyjne i priorytety strategiczne*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Departament ds. podatkowych, styczeń 2015 r.
- Polska: Priorytety strategiczne administracji podatkowej*, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Departament Spraw Fiskalnych, październik 1988 r.
- Przyjazna administracja skarbowa* (tom II), Z. Gilowska, P. Pogonowski, I. Sobczyk (red. nauk.), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, Rada Ministrów, Warszawa 2016.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r.*, Rada Ministrów, Warszawa 2016.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Witkowski A., *Organizacja ochrony skarbowej w Polsce w latach 1944–1951*, „Finanse” 1987, nr 3.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162

DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · SEBASTIAN SKUZA (sekretarz redakcji) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI

· KONTAKT ·

analizystudiacasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp