

„REFORMA” ADMINISTRACJI PODATKOWEJ W POLSCE

KRZYSZTOF TESZNER¹

1. Wprowadzenie

Problematyka organizacji administracji podatkowej, jej funkcji oraz form, w jakich realizuje zadania, ma znaczenie pierwszoplanowe zarówno dla samej administracji, jak i dla podmiotów administrowanych podlegających obowiązkowi podatkowemu. Dlatego też powyższe zagadnienia stały się przedmiotem zainteresowania nie tylko przedstawicieli doktryny prawa administracyjnego, ale także prawa finansowego i podatkowego i doczekały się wielu opracowań. Wśród tych publikacji istotną rolę odegrały prace prof. zw. dr hab. Cezarego Kosikowskiego.

W imponującym dorobku naukowym Pana Profesora można dostrzec prace wskazujące na: dalece niepełne regulacje dotyczące problematyki organów podatkowych, a zasługujące na należne miejsce w ogólnym prawie podatkowym,² zróżnicowany status ustrojowy tych organów,³ kwestie idealnej administracji podatkowej oraz kryteriów jej oceny,⁴ czy wreszcie na konieczność usprawnienia postępowania podatkowego w kierunku eliminowania rozwiązań prawnych dotyczących pozycji ustrojowej organów podatkowych, utrudniających realizację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego.⁵ W opracowaniach tych nie ograniczono się wyłącznie do trafnej diagnozy administracji podatkowej w Polsce, ale zgłoszono szereg postulatów usprawniających organizację i funkcjonowanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, których zasadność wprowadzenia powinna być rozważona przez ustawodawcę.

Trwający w Polsce od wielu lat wieloetapowy proces modernizacji administracji realizującej dochody z tytułu podatków ma charakter sektorowy – w ramach pionu podatkowego, celnego i kontroli skarbowej – co nie jest zjawiskiem korzyst-

1 Doktor nauk prawnych, Zakład Prawa Ochrony Środowiska i Nauki Administracji Publicznej, Katedra Prawa Administracyjnego, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

2 C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość*, (w:) *Ordynacja podatkowa, studia*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 16; tenże, *O niezrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego*, (w:) *Księga jubileuszowa Prof. dr Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998, s. 101.

3 C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa*, Warszawa 2006, s. 292.

4 C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 165 i n.

5 C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 341 i n.

nym. W praktyce nie doszło do konsolidacji służb celnych oraz podatkowych prowadzących do utworzenia jednolitej zawodowej administracji podatkowej oraz do przekształcenia kontroli skarbowej w policję skarbową, a już zupełnie samym sobie pozostawiono samorządową administrację podatkową. Co więcej, organizacja i funkcjonowanie administracji podatkowej realizującej dochody z podatków w ramach urzędów i izb skarbowych od niemal 20 lat opiera się na ustawie,⁶ która dawno przestała odpowiadać współczesnym realiom gospodarczym. Jednocześnie w ramach dość konserwatywnej struktury można dostrzec zmiany administracji podatkowej, a zwłaszcza jej funkcji i zadań. Oparcie obecnego systemu podatkowego na samoobliczeniu wysokości należnego podatku przez podatników oraz zwiększenie intensywności działań weryfikacyjno-kontrolnych i egzekucyjnych doprowadziło do wzrostu zadań związanych z obsługą podmiotów zobowiązanych, w szczególności przedsiębiorców. Administracja podatkowa wpisuje się także w nurt administracji publicznej określanej w znaczeniu funkcjonalnym mianem administracji świadczącej, a nawet administracji infrastruktury. Zarządza bowiem infrastrukturą informatyczną, oferując podatnikom dedykowane im produkty i usługi elektroniczne.⁷ Ich zakres jest stale poszerzany, prowadząc do zrównoważenia stosowanych instrumentów władczych oraz zmiany charakteru administracji podatkowej.

Uchwalenie w dniu 10 lipca 2015 r. ustawy o administracji podatkowej⁸ z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2016 r. ma sprzyjać reorientacji i podkreśleniu funkcji usługowej tej administracji, jak też stanowić otoczenie prawne dla wprowadzanych, a dedykowanych podatnikom narzędzi informatycznych. Celem niniejszego opracowania jest analiza oraz ocena wprowadzanych zmian w kontekście dotychczasowych stanowisk prezentowanych w doktrynie i orzecznictwie. Już na wstępie należy podkreślić, że wprowadzanych rozwiązań nie można niestety ocenić jako przełomowe. Pożądana, niewątpliwie potrzebna zmiana wizerunku nie doprowadzi bowiem do głębokiej reformy nazbyt rozbudowanej struktury administracji podatkowej w Polsce. Poza tym po raz kolejny pominięto postulaty zgłaszane w doktrynie prawa podatkowego w odniesieniu do kontrowersyjnych rozwiązań dotyczących funkcjonowania administracji podatkowej.

2. Przyczyny uchwalenia nowej ustawy o administracji podatkowej

Administracja podatkowa wraz z tworzącymi ją organami powołanymi do zarządzania podatkami stanowi ważne ogniwo systemu gromadzenia dochodów

6 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych; Dz.U. z 2015 r. poz. 578; dalej: u.u.i.s.

7 Z. Niewiadomski, *Uwarunkowania kształtu współczesnej administracji publicznej*, (w:) *System prawa administracyjnego*, t. 1, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 21.

8 Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej; Dz.U. poz. 1269; dalej: u.a.p.

publicznych. Zasługuje więc na kompleksowe uregulowanie w drodze aktu normatywnego jej zadań, struktury organizacyjnej urzędów obsługujących organy podatkowe, kompetencje tych organów oraz tryb wyłaniania osób pełniących funkcję organu podatkowego. Można to zrobić na dwa sposoby, tj. wprowadzając stosowne regulacje w ogólnym kodeksie podatkowym (względnie w ordynacji podatkowej) bądź w ustawie kierunkowej (dedykowanej).⁹ Ustawodawca przyjął drugie z powyższych rozwiązań, funkcjonujących z powodzeniem także w innych systemach podatkowych.¹⁰

Konieczność uchwalenia nowej ustawy uzasadniano wprowadzeniem regulacji w zakresie usprawnienia i poprawy funkcjonowania obecnej administracji podatkowej oraz stworzenia najlepszych warunków do realizacji podstawowego celu, czyli zapewnienia prawidłowego wykonywania przez podatników obowiązków podatkowych. Ponadto konieczna stała się maksymalna orientacja na podatnika poprzez stworzenie systemu obsługi i wsparcia, co w konsekwencji ma wpłynąć na poprawę jakości świadczonych usług przez administrację podatkową oraz wzmocnienie jej roli usługowej. Nowe rozwiązania mają przyczynić się do podnoszenia poziomu wiedzy i świadomości podatkowej społeczeństwa, a tym samym zwiększania dobrovolności w wypełnianiu obowiązków podatkowych.¹¹

Powstaje pytanie, dlaczego skądinąd trafne założenia są tak bardzo spóźnione, skoro na temat konieczności zmiany wizerunku administracji podatkowej, jej dostępności dla petentów i życzliwości powstało szereg wartościowych opracowań.¹² Należy podkreślić, że pożądane efekty będą miały jedynie charakter postulatywny, o ile nie nastąpi równocześnie zmiana mentalności urzędniczej oraz negatywnego wizerunku i odbioru społecznego aparatu administrującego podatkami.¹³ Przyjęte rozwiązania muszą iść w parze z wyspecjalizowaniem i profesjonalną obsługą wspartą systematycznym szkoleniem i czytelną polityką zatrudnienia w administracji podatkowej.

Wśród przyczynków modernizacji administracji podatkowej wskazano także zalecenia Rady Europejskiej z dnia 2 czerwca 2014 r. w sprawie krajowego programu reform Polski na 2014 r. oraz jej opinię na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na 2014 r. Sformułowano w nich rekomendacje dla Pol-

9 Szerzej w kwestii uchwalenia nowej ustawy o administracji podatkowej (względnie o administrowaniu podatkami) zob. K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 423.

10 Np. Zákon č. 456/2011 sb. o Finanční správě České republiky; Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Valstybės įstatymų rinkinys 2004, nr 63-2243.

11 *Uzasadnienie projektu ustawy o administracji podatkowej*, druk Sejmu VII kadencji nr 3320.

12 M. in. *Efektowna Administracja skarbowa*, t. 1, red. Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski, Warszawa 2007; C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007; E. Ruśkowski, *Kontrola stosowania prawa podatkowego*, (w:) L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 134.

13 K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, s. 437.

ski dotyczące zapewnienia trwałej korekty nadmiernego deficytu do 2015 r. poprzez m.in. poprawę przestrzegania przepisów prawa podatkowego, zwłaszcza przez usprawnienie skuteczności administracji podatkowej. Dodatkowo z Dokumentu Roboczego Służb Komisji z dnia 2 czerwca 2014 r. pn. Ocena krajowego programu reform i programu konwergencji na 2014 r. dla Polski towarzyszącemu temu zaleceniu wynika, że w dalszym ciągu problemem jest przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, w szczególności z powodu niewydolności administracji podatkowej. Wskazane dokumenty organów unijnych zostały uznane za powód do zmiany dotychczasowego modelu funkcjonowania administracji podatkowej, z modelu wspartego na systemie informatycznym z rozproszonymi bazami danych, na model nowoczesnej, scentralizowanej i zintegrowanej administracji podatkowej, wspieranej centralnym systemem informatycznym, świadczącej usługi na najwyższym poziomie i zapewniającej skuteczny i efektywny pobór podatków.¹⁴ W zaleceniach Rady podkreślono także, że administracja podatkowa w Polsce wydaje się bardzo podzielona. Funkcjonuje bowiem ponad 400 urzędów podatkowych z osobnym kierownictwem, działem zasobów ludzkich i rachunkowości oraz systemami IT i bazami danych, co może przyczyniać się do wysokich ogólnych kosztów.

Zalecenia Rady nie mają charakteru wiążącego,¹⁵ tym niemniej powinny być wzięte pod uwagę przy tworzeniu nowego prawa. Nawet przeciętny obywatel interesujący się prawem podatkowym czy będący przedsiębiorcą (realizujący zobowiązania podatkowe w siedzibie właściwego mu organu podatkowego) potrafi dostrzec rozproszenie administracji podatkowej, w ramach której funkcjonuje 16 izb skarbowych, 401 urzędów skarbowych (w tym 20 wyspecjalizowanych w obsłudze określonej kategorii podatników), 16 izb celnych, 46 urzędów celnych, 49 samorządowych kolegiów odwoławczych oraz ok. 2500 urzędów obsługujących gminne organy podatkowe. Co więcej, administrację podatkową tworzą nie tylko organy podatkowe w rozumieniu art. 13 o.p.,¹⁶ ale także podmioty, którym powierzono w odrębnych ustawach wykonywanie niektórych funkcji organów podatkowych. W przepisach ustawy o administracji podatkowej nie założono redukcji urzędów skarbowych ani zmian w obecnej strukturze organów podatkowych pierwszej i drugiej instancji. Celem zmian jest natomiast realizacja postulatu taniości administracji – dokonana przez informatyzację oraz przez przekształcenie izby skarbowej oraz podległych urzędów skarbowych w jedną jednostkę organizacyjną (budżetowo-kadrową) stanowiącą urząd. Niestety, nie usuną one podnoszonych podczas ostatniej nowelizacji ustawy o urzędach i izbach skarbowych wątpliwości, odnośnie do naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, o czym szerzej w dalszej części opracowania.

14 *Uzasadnienie projektu ustawy o administracji podatkowej*, druk Sejmu VII kadencji nr 3320.

15 Zob. art. 288 i art. 292 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

16 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa ; Dz.U. z 2015 r. poz. 613; dalej: o.p.

3. Administracja podatkowa – pojęcie, cele i zadania

Jeszcze do niedawna pojęcie „administracja podatkowa” było umownie używane na oznaczenie części administracji publicznej, do której zadań należy zarówno zarządzanie dochodami publicznymi (ujęcie szerokie), jak i wykonywanie czynności dotyczących gromadzenia dochodów publicznych, w tym dochodów z podatków, opłat i ceł (ujęcie wąskie).¹⁷ Lokowano ją więc jako element składowy szerszego systemu administracji publicznej, obejmujący zespół organów władzy publicznej i instytucji, których funkcją jest – ogólnie mówiąc – wymierzanie i pobieranie podatków.¹⁸ Uchwalenie kierunkowej ustawy o administracji podatkowej, uchylającej z dniem 1 stycznia 2016 r. obowiązującą od niemal 20 lat ustawę o izbach skarbowych, spowodowało, że pojęcie „administracja podatkowa” zmieniło swój charakter, stając się pojęciem prawnym.

Wynikających z powyższego konsekwencji nie sposób traktować wyłącznie w kategorii rozważań akademickich. W art. 2 u.a.p. wskazano, że administracja podatkowa posługuje się nazwą „Administracja Podatkowa” bez definiowania tego pojęcia. Przepis ten jest niejasny i niewiele mówi. Kto bowiem może się tą nazwą posługiwać? Wyłącznie organy administracji podatkowej wskazane w art. 6 u.a.p., czy także minister finansów kierujący tą administracją przy pomocy Szefa Administracji Podatkowej? Tych ostatnich nie zaliczono do organów administracji podatkowej, wskazując wyłącznie na funkcje kierownicze i koordynacyjne (art. 7 u.a.p.). Zamysł wyłączenia z organów administracji podatkowej jej szefa wzbudził poważne zastrzeżenia Rady Legislacyjnej, która uznała go za całkowicie bezzasadny i podważający systemowe pojęcie organu administracji publicznej (rządowej).¹⁹ W efekcie w toku prac legislacyjnych zredukowano uprawnienia Szefa Administracji Podatkowej w zakresie możliwości wydawania zarządzeń. Uwzględniając częściowo uwagi Rady Legislacyjnej, zrezygnowano z ujęcia w tytule projektu ustawy nazwy własnej „Administracja Podatkowa” (tak jak ma to miejsce w ustawie o Służbie Celnej), co nie usunęło wątpliwości dotyczących zakresu tego pojęcia używanego w polskim prawodawstwie. Nazwą „administracja podatkowa” posługuje się ustawodawca w innych ustawach, obejmując nią administrację samorządową, celną – realizującą również dochody z podatków, a nawet kontrolę skarbową. Dla przykładu minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia funkcjonowanie portalu podatkowego (art. 14 § 4 o.p.), przez który rozumie się system teleinformatyczny administracji podatkowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi,

17 C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, s. 165.

18 B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 105.

19 *Opinia Rady Legislacyjnej z 3 lutego 2015 r. o projekcie ustawy o administracji podatkowej*, RL 0303-40/14, udostępniona na stronie: <http://www.radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-3-lutego-2015-r-o-projekcie-ustawy-o-administracji-podatkowej> (dostęp 25.09.2015).

w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 3 pkt 14 o.p.). System ten obejmuje tzw. rządową administrację podatkową rozumianą szeroko, także urzędy i izby celne, a odnośnie do dostępnych danych teleadresowych – także urzędy kontroli skarbowej.

Niewątpliwie ujmowanie administracji podatkowej w różnych aktach prawnych raz w sposób wąski (wyłącznie izby i urzędy skarbowe), innym razem w sposób szeroki powoduje sprzeczności w prawie. Przyjęcie kierunkowej ustawy o administracji podatkowej powoduje nieuzasadnione zawężenie tego pojęcia w przepisach odrębnych. Powszechnie przyjmuje się bowiem w doktrynie, że strukturę administracji podatkowej w ujęciu podmiotowym tworzą organy podatkowe wymienione w art. 13 o.p., a więc także organy celne i samorządowe organy podatkowe. Ponadto wśród terenowych organów administracji skarbowej wymienia się trzy pionory organizacyjne, tj. pion organów podatkowych *sensu stricte*, pion organów celnych oraz pion kontrolny.²⁰ Należy przy tym zauważyć, że często wymienne stosowanie w doktrynie określeń „administracja podatkowa” i „administracja skarbową” nie jest znaczeniowo równoważne. Zaliczenie bowiem do administracji podatkowej innych podmiotów, którym powierzono wykonywanie niektórych funkcji organów podatkowych (m.in. organów kontroli skarbowej), zmienia kategorię tego pojęcia.²¹ W efekcie uchwalenia powołanej ustawy z szerokiej kategorii podmiotów administrujących podatkami, wskazanych w art. 13 o.p., tylko niektóre zostaną uznane za organy administracji podatkowej uprawnione do posługiwania się nazwą „Administracja Podatkowa”.

Mogą także pojawić się wątpliwości, jak należy rozumieć zwrot „posługuje się nazwą” i czemu to ma służyć. Stosując reguły wykładni językowej, należałoby przyjąć, że posługiwanie się (władanie) nazwą „Administracja Podatkowa” powinno być używane jako środek do osiągnięcia jakiegoś celu lub przy pomocy jakiejś czynności.²² Stąd trafnym zamierzeniem stanowiącym postępowanie w stosunku do przepisów poprzedniej ustawy o urzędach i izbach skarbowych jest jednoznaczne określenie celów funkcjonowania (art. 1 u.a.p.) oraz zadań administracji podatkowej (art. 3 u.a.p.). Wyraźnie podkreślono, że istnieje ona po to, by wykonywać dwa podstawowe cele, tj.:

- 1) realizacja dochodów z tytułu podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych,

20 System organów podatkowych w Polsce, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 175 i n.; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, s. 154 i n.

21 Szerzej K. Teszner, *Administracja podatkowa a administracja skarbową – delimitacja pojęć*, „Administracja Publiczna. Studia krajowe i międzynarodowe” 2011, nr 1, s. 103.

22 Słownik języka polskiego PWN, <http://www.sjp.pwn.pl/szukaj/poslugiwac-sie.html>

- 2) zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych.

Takie ujęcie celu oznacza wyraźne ukierunkowanie administracji podatkowej na podatnika, który staje się jej klientem i odbiorcą usług, a nie jak dotychczas pe-
tentem. Powyższe znajduje potwierdzenie w katalogu zadań administracji podat-
kowej, słusznie ujętym w projektowanej ustawie. Wprawdzie nie ma on charakteru
zamkniętego (co zrozumiałe w kontekście znacznego zakresu zadań wynikających
z przepisów materialnoprawnych) i w większości stanowi wyodrębnienie zadań
rozproszonych w ustawie o urzędach i izbach skarbowych, tym niemniej wskaza-
no również zadania nowe.

Podstawowym zadaniem administracji podatkowej jest realizacja dochodów
z podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych
należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należno-
ści budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy (art. 3 pkt 1 u.a.p.).
W stosunku do regulacji wynikających z art. 2 § 1 o.p. daje się zauważyć wyłączenie
realizacji dochodów z opłat. Nie wyjaśniono również jak należy rozumieć pojęcie
„realizacja dochodów z podatków”, w związku z czym należy przyjąć szerokie uję-
cie wynikające z przyznanych właściwemu organowi kompetencji do ustalania albo
określania wysokości zobowiązania podatkowego, poboru oraz egzekucji podatków
i niepodatkowych należności budżetowych, prowadzeniem czynności sprawdzają-
cych i kontroli podatkowej, a nawet stosowania indywidualnych ulg w spłacie. Re-
alizacja dochodów z podatków przez organ podatkowy może być więc rozumiana
jako proces wielofazowy i sekwencyjny, od powstania zobowiązania do jego wyko-
nania (dobrowolnego lub przymusowego).²³

Istotnymi nowymi zadaniami administracji podatkowej wymienionymi w art.
3 pkt 2 i pkt 3 u.a.p. są niespotykane w poprzednich regulacjach:

- 1) zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej,
w tym podejmowanie działań o charakterze edukacyjnym, ukierunkowa-
nych na podnoszenie świadomości podatkowej oraz dobrowolne wykony-
wanie obowiązków podatkowych, oraz
- 2) zapewnienie obsługi i wsparcia w prawidłowym wykonywaniu obowiązków
podatkowych, w szczególności przez centrum obsługi oraz przez asystenta
podatnika.

23 K. Teszner, *Podstawowe konstrukcje w zakresie realizacji zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa fi-
nansowego, t. III Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 642; H. Dzwonkowski, *Stosunek prawny –
obowiązek podatkowy – zobowiązanie podatkowe*, (w:) *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana prof. Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 105.

Organy administracji podatkowej zostały zobowiązane do realizowania prawa podatników do jednolitej (bezspornej) informacji podatkowej odnośnie do stosowania przepisów prawa podatkowego. Zadanie to będzie realizowane na obszarze całego kraju przez nowo powołany organ, dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej, który w tym zakresie uzyska status organu podatkowego. Z drugiej strony intensyfikacja działań informacyjnych i edukacyjnych ma w efekcie spowodować zwiększenie wpływów do budżetu w wyniku dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych przez podmioty zobowiązane, a przy tym zmniejszenie uciążliwych kontroli. Nie mniej istotna jest obsługa i wsparcie w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych. Zadanie to docelowo ma być realizowane poprzez dwa instrumenty: centrum obsługi w urzędzie skarbowym oraz stanowisko wsparcia, tzw. asystenta podatnika.

Pozostałe z wymienionych w art. 3 pkt 4-6 u.a.p. zadań były już realizowane przez urzędy i izby skarbowe. W związku z planowaną równocześnie nowelizacją art. 53 § 37 oraz art. 118 § 1 ustawy Kodeks karny skarbowy i powierzeniem naczelnikowi urzędu skarbowego funkcji finansowego organu postępowania przygotowawczego, a także oskarżyciela publicznego w sprawach karnych skarbowych (dotychczas wykonywanych stosownie do art. 5 ust. 6a u.u.i.s. przez urząd skarbowy) doprecyzowano zadania administracji podatkowej o rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. Będzie więc zobowiązana stosować nie tylko środki represyjne, ale także podejmować działania prewencyjne.

Wskazano również na wykonywane już zadania w obszarze współpracy z organami krajowymi – tj. współpracy z organami administracji rządowej i samorządowej oraz z państwowymi i samorządowymi jednostkami organizacyjnymi w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów, jak też współpracy z właściwymi organami i instytucjami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi w sprawach dotyczących wymiaru i poboru podatków, a także wymiany informacji w zakresie i na zasadach wynikających z ratyfikowanych umów i porozumień międzynarodowych oraz wynikających z odrębnych przepisów. To ostatnie jest realizowane na m.in. na podstawie przepisów działu VIIa „Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami” (art. 305a-305o o.p.).

Wskazany wyżej rodzaj zadań wykonywanych przez administrację podatkową podlega uwzględnieniu przez ministra finansów w przypadku skorzystania z delegacji ustawowej zawartej w art. 4 u.a.p. i określenia w drodze zarządzenia strategicznych celów, kierunków działań i rozwoju administracji podatkowej. Nie ulega także wątpliwości, że to jak administracja podatkowa realizuje wyżej wskazane cele oraz efekt wykonywanych zadań powinny stanowić nowe mierniki jej oceny jako administracji efektywnej (poziom realizacji dochodów z podatków), przyjaznej i życzli-

wej (stopień zapewnienia obsługi i wsparcia podatnika oraz jakość i dostępność informacji podatkowej).

4. Organizacja administracji podatkowej i zadania jej organów

4.1. Szef Administracji Podatkowej

W art. 7 u.a.p. wymienione zostały organy administracji podatkowej, którymi są minister finansów, dyrektor izby skarbowej, dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz naczelnik urzędu skarbowego. Jednocześnie w art. 8 u.a.p. określono podległość tych organów ministrowi finansów, który kieruje administracją podatkową przy pomocy **Szefa Administracji Podatkowej** – sekretarza albo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów. Powyższe regulacje nie skutkują wyłączeniem administracji podatkowej z formalnego podporządkowania ministrowi finansów. Polegają wyłącznie na wyznaczeniu pośrednika i wykonawcy w kierownictwie, którego ten minister będzie mógł elastycznie wyznaczać i zmieniać.

Przyjęte rozwiązania budzą wątpliwości przynajmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, wprowadzają niepotrzebny zamęt terminologiczny, wynikający z używania w przepisach ustrojowego prawa podatkowego znaczeniowo odmiennych pojęć „organ administracji podatkowej” (art. 7 u.a.p.) i „organ podatkowy” (art. 13 o.p.). Dyrektora izby skarbowej czy dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej będzie można uznać równocześnie za organ podatkowy (zmiana art. 14b § 1 o.p. przez art. 45 pkt 3 lit. a u.a.p.), ale dyrektora izby celnej czy samorządowe kolegium odwoławcze już nie będzie można uznać za organy administracji podatkowej, choć zostały wymienione jako organy podatkowe. Przykład ten pokazuje mankamenty wynikające z sektorowej, a nie kompleksowej modernizacji administracji podatkowej.

Po drugie, trudno zrozumieć, dlaczego Szef Administracji Podatkowej nie jest organem administracji podatkowej, skoro z samej nazwy wynika, że być nim powinien. Daje się zauważyć wyraźne ograniczenie jego funkcji w porównaniu np. z Szefem Służby Celnej, który nie tylko został uznany za organ Służby Celnej (art. 9 ust. 1 pkt 2 u.s.c.²⁴), ale jest także przełożonym wszystkich funkcjonariuszy celnych, kieruje Służbą Celną oraz zapewnia sprawne i efektywne wykonywanie jej zadań, m.in. sprawując nadzór nad działalnością dyrektorów izb celnych i naczelników urzędów celnych, prowadząc politykę kadrową i szkoleniową i wydając w tym celu zarządzenia (art. 10 ust. 3 i 3a u.s.c.). Szef Administracji Podatkowej został pozbawiony analogicznych uprawnień, chociaż także ma realizować politykę kadrową i szkoleniową, a ponadto realizować inne zbliżone funkcje i zadania, jak pragmatyki zawodowe, kierunki kontroli wewnętrznej, koordynowanie wykonania budżetu pań-

24 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej; Dz.U. z 2013 r. poz. 1404 z późn. zm.; dalej: u.s.c.

stwa w części dotyczącej administracji podatkowej czy współpracę z właściwymi organami innych państw oraz organizacjami międzynarodowymi. Jak w takim razie Szef Administracji Podatkowej ma te czynności realizować, a przy tym także jak określać i upowszechniać standardy wykonywania zadań administracji podatkowej, w tym obsługi i wsparcia podatnika (art. 8 ust. 4 u.a.p.), skoro nie będzie dysponował kompetencją do wydawania aktów wewnętrznych, jakimi są zarządzenia, a tym bardziej decyzji i postanowień.

Z przepisów zawartych w rozdziale 4 i 5 u.a.p. wynikają nowe uprawnienia Szefa Administracji Podatkowej, w tym dotyczące:

- właściwości w sprawach związanych ze stosunkiem pracy wobec dyrektora izby skarbowej i dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej (art. 23 ust. 1 pkt 1 u.a.p.),
- powoływania komisji dyscyplinarnych orzekających w I instancji w sprawach dyscyplinarnych dotyczących osób wyżej wskazanych (art. 23 ust. 3 u.a.p.),
- powoływania rzecznika dyscyplinarnego do spraw dyscyplinarnych osób zajmujących wyżej wskazane stanowiska (art. 23 ust. 4 u.a.p.),
- przyjmowania oświadczeń o stanie majątkowym od osób piastujących funkcje organów administracji podatkowej i ich zastępców (art. 27 ust. 4 u.a.p.),
- powoływania zespołu przeprowadzającego nabór kandydatów na stanowiska dyrektora izby skarbowej i dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz ich zastępców (art. 30 ust. 3 u.a.p.),
- wnioskowania do ministra finansów o powołanie wybranych osób na stanowiska wskazane powyżej (art. 32 ust. 1 u.a.p.),
- przeniesienia osoby będącej członkiem korpusu służby cywilnej albo zawarcia umowy o pracę na czas nieokreślony z osobą niebędącą członkiem korpusu służby cywilnej, w przypadku powołania jej na stanowisko dyrektora izby skarbowej albo dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej (art. 32 ust. 2 u.a.p.),
- wyznaczania osób zajmujących stanowisko zastępcy dyrektora do pełnienia wyżej wskazanych funkcji do czasu powołania na stanowisko dyrektora izby skarbowej lub dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej (art. 36 ust. 1 u.a.p.), a także weryfikacji wymagań na te stanowiska wobec osób będących członkami korpusu służby cywilnej (art. 37 ust. 3 i 4 u.a.p.).

Uprawnienia te dotyczą przede wszystkim polityki zatrudnienia, weryfikacji kandydatów, powoływania komisji konkursowych przeprowadzających nabór, komisji dyscyplinarnych, a także rozwiązań antykorupcyjnych i mieszczą się w zakresie zadań wskazanych w art. 8 ust. 3 pkt 1-3 u.a.p.

4.2. Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej

Od 1 stycznia 2016 r. nowym organem w strukturze administracji podatkowej będzie **dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej**. Do jego podstawowych zadań należeć ma zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej, w tym jej przetwarzanie i udostępnianie, prowadzenie spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, a także prowadzenie działalności informacyjnej i edukacyjnej w zakresie przepisów prawa podatkowego (art. 10 ust. 1 pkt 1-3 u.a.p.). Zmiany te są istotne w związku z nowym określeniem właściwości organów podatkowych w zakresie wydawania i zmiany interpretacji indywidualnych. W wyniku dodania art. 13 § 2a o.p. oraz zmiany treści art. 14b § 1 o.p. dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej stanie się organem podatkowym uprawnionym do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, przejmując te kompetencje od ministra finansów. Ten ostatni będzie nadzorował prawidłowość i jednolitość wydawanych interpretacji jako organ właściwy w sprawach zmiany interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego (dodanie art. 13 § 2 pkt 4a o.p.) oraz - jak dotychczas - będzie wydawał interpretacje ogólne.

Pozytywnie należy ocenić centralizację wydawania interpretacji indywidualnych przez jeden wyspecjalizowany, niezależny organ obsługiwany przez Biuro Krajowej Informacji Podatkowej. Zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej leży bowiem w interesie zarówno administracji podatkowej, jak i podatników. Może także spowodować, że znacznie mniej skarg na interpretacje podatkowe będzie wpływało do sądów administracyjnych. Wprowadzone zmiany wskazują bezspornie, że scentralizowanie z dniem 1 lipca 2007 r. wydawanie interpretacji przez ministra finansów, a dekoncentracja ich wydawania przez utworzenie początkowo czterech, a od 2011 r. pięciu ośrodków interpretujących zakończyło się fiaskiem. Przyznali to zresztą sami projektodawcy, wskazując, że uzasadnieniem dla utworzenia nowego organu administracji podatkowej jest fakt, iż obecnie funkcjonujące biura Krajowej Informacji Podatkowej usytuowane są aż w pięciu izbach skarbowych, co odbija się niekorzystnie na jednolitości i jakości wydawanych indywidualnych interpretacji.²⁵ Utworzenie z dniem 1 stycznia 2016 r. jednego Biura Krajowej Informacji Podatkowej spowoduje, że jego pracownikami staną się urzędnicy realizujący zadania w biurach KIP, w izbach skarbowych w Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu i Warszawie.

Do niewątpliwie trafnych założeń należy jednak podejść ostrożnie. Na podstawie delegacji zawartej w art. 11 ust. 2 u.a.p. minister finansów określi w drodze zarządzenia organizację Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz nada mu statut, w którym określi strukturę wewnętrzną i zadania. W projekcie tego zarządze-

25 Uzasadnienie projektu ustawy o administracji podatkowej, druk Sejmu VII kadencji nr 3320.

nia w § 13 wskazano, że w skład Biura wchodzi 6 oddziałów kierowanych przez zastępców dyrektora Biura KIP.²⁶ Wskutek dodania nowego pkt 5 w art. 143 § 2 o.p. dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej (jako organ podatkowy) będzie mógł upoważnić pracowników Biura KIP do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie (w tym do prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 2 u.a.p.), a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień, zaświadczeń oraz podpisywania pism, w tym interpretacji indywidualnych wydanych w formie dokumentu elektronicznego (stosowna zmiana art. 14c § 4 o.p.). Takie upoważnienia są powszechną praktyką, a wykonywane w jego ramach czynności są pod względem prawnym działaniami organu i nie przenoszą odpowiedzialności za wydane rozstrzygnięcie.²⁷ Mogą jednak nie sprzyjać jednolitości wydawania interpretacji indywidualnych, o ile nie będą wiązały się z wnikliwym sprawowaniem nadzoru.

4.3. Dyrektor izby skarbowej

W porównaniu do regulacji zawartych w art. 5 ust. 7 u.u.i.s. zadania dyrektora izby skarbowej wskazane w art. 9 ust. 1 u.a.p. zostały uporządkowane i w znacznej mierze powtórzone. Należy zwrócić uwagę na zadania w zakresie sprawowania nadzoru nad działalnością naczelników urzędów skarbowych oraz rozstrzyganie w II instancji w sprawach należących w I instancji do naczelnika urzędu skarbowego i dyrektora urzędu kontroli skarbowej. Określenie drugiego z nich jest niespójne z przepisami art. 26 ust. 1 w zw. z art. 24 ust. 1 pkt 1 lit a u.k.s.²⁸ Dyrektor izby skarbowej nie jest właściwy do rozstrzygania w II instancji spraw należących w I instancji do dyrektora izby skarbowej z zakresu podatku akcyzowego oraz podatku od wydobycia niektórych kopalin, bowiem od decyzji w tych sprawach przysługuje odwołanie do dyrektora izby celnej.

W art. 9 ust. 1 pkt 3 u.a.p. wprowadzono zadanie polegające na rozstrzyganiu w I instancji w sprawach określonych w odrębnych przepisach, wynikające wprost z art. 13 § 1 pkt 2 lit. b o.p. Chodzi przede wszystkim o uprawnienia przysługujące w nadzwyczajnych trybach postępowania, np. w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji (art. 248 § 2 o.p.), czy wznowienia postępowania (art. 244 § 1 i § 3 o.p.).

Zadaniem dyrektora izby skarbowej będzie również realizacja polityki kadrowej i szkoleniowej w izbie skarbowej (art. 9 ust. 1 pkt 4 u.a.p.), a jego novum będzie polegało na tym, że będzie odnosiło się także do pracowników izby skarbowej reali-

26 Projekt zarządzenia nr ... ministra finansów z dnia w sprawie organizacji izb i urzędów skarbowych, Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz nadania im statutów, www.orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/77CF28B244C1938DC1257E26003F1748/%24File/3320%20cz%202.pdf

27 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2003, s. 525.

28 Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej; Dz.U. z 2015 r. poz. 553; dalej: u.k.s.

zujących zadania w urzędzie skarbowym. Jako nowość w stosunku do poprzednich regulacji należy także wskazać podejmowanie przez dyrektorów izb skarbowych działań motywujących podatników do postępowania zgodnego z prawem oraz zapobiegających nieprawidłowemu wypełnianiu obowiązków podatkowych (art. 9 ust.1 pkt 5 u.a.p.). Zadanie to wynika z konieczności prowadzenia analizy ryzyka i konieczności szybkiego reagowania poprzez ewentualne przesunięcie zasobów kadrowych oraz odpowiedni dobór środków oddziaływania. Powierzone zadania dyrektor izby skarbowej będzie wykonywał jak dotychczas przy pomocy izby skarbowej (art. 9 ust. 2 u.a.p.).

4.4. Naczelnik urzędu skarbowego

Zadania naczelnika urzędu skarbowego zostały w sposób uporządkowany skatalogowane w art. 11 ust. 1 u.a.p. Na uznanie zasługuje odstępianie projektodawców od fatalnej legislacji (art. 5 ust. 6 i 6a u.u.i.s.) polegającej na odrębnym określaniu zadań urzędów skarbowych i ich kierowników. Naczelnik urzędu skarbowego będzie realizował swoje dotychczasowe zadania, takie jak ustalanie, określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności na podstawie odrębnych przepisów (z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalanie, określanie i pobór należy do innych organów), prowadzenie ewidencji podatników i płatników, wykonywanie kontroli podatkowej oraz czynności sprawdzających, wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, wydawanie zaświadczeń, prowadzenie postępowań karnych skarbowych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz wykonywanie kar i środków karnych (określonych w kkw. oraz kks.).

W związku z wprowadzeniem systemu obsługi i wsparcia podatników w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych (art. 3 pkt 3 u.a.p.) powierzono naczelnikowi urzędu skarbowego realizację tego nowego zadania przez centrum obsługi oraz przez asystenta podatnika, (art. 11 ust. 1 pkt 3 u.a.p.).

Skutkiem uchwalenia powoływanej ustawy jest także uzyskanie przez naczelnika urzędu skarbowego nowego zadania polegającego na poborze należności stanowiących dochód budżetu państwa, ustalanych lub określanych przez inne organy, w przypadkach wskazanych w odrębnych przepisach (art. 11 ust. 1 pkt 2 u.a.p.). Jest ono związane z przejęciem przez naczelnika urzędu skarbowego zadań wojewodów związanych z wykonywaniem funkcji wierzyciela należności z tytułu grzywien nakładanych przez funkcjonariuszy Policji oraz inne uprawnione organy (z wyłączeniem grzywien stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego oraz grzywien nakładanych przez organy Inspekcji Transportu Drogowego). Zgodnie z przepisami przejściowymi pracownicy urzędów wojewódzkich właściwi do obsługi spraw związanych z tymi należnościami staną się pracownikami właściwych miejscowo izb skarbowych (art. 74 u.a.p.).

Tak jak dotychczas, naczelnik urzędu skarbowego będzie wykonywał swoje zadania przy pomocy urzędu skarbowego. Należy zaznaczyć, że wśród ponad 400 urzędów skarbowych funkcjonuje obecnie 20 **wyspecjalizowanych urzędów skarbowych**, utworzonych do obsługi szczególnej kategorii podatników. Przepisy u.a.p. nie zawierają stosownych regulacji dotyczących kategorii podatników obsługiwanych przez te urzędy, nie określają też wysokości przychodu, którego osiągnięcie na koniec roku podatkowego powoduje zmianę właściwości naczelnika urzędu skarbowego ze zwykłego na wyspecjalizowany. Nie nakładają też na podatników żadnych obowiązków związanych ze zmianą właściwości naczelnika. Sprawy te zostały natomiast szczegółowo regulowane w art. 5 ust. 9a-9c oraz art. 5a u.u.i.s., choć w sposób na tyle mało przejrzysty, że w praktyce wystąpiły problemy interpretacyjne w orzecznictwie sądów administracyjnych, związane z datą uzyskania właściwości przez wojewódzkie urzędy skarbowe, a nawet dochodziło do stwierdzania nieważności decyzji wydanych przez organy niewłaściwe w sprawie. Ostatecznie wątpliwości te zostały rozstrzygnięte dopiero uchwałą składu 7 sędziów NSA z 30 marca 2009 r.²⁹ Zasadne jest skorzystanie z negatywnych niewątpliwie doświadczeń, ponownie określając właściwość urzędów skarbowych do obsługi szczególnej kategorii podatników.

Stosownie do art. 14 ust. 2 u.a.p. niektóre kategorie podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w szczególności wykonujących określony rodzaj działalności gospodarczej lub osiągających określoną wysokość przychodu netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości, mogą być obsługiwane przez innego niż właściwego miejscowo naczelnika urzędu skarbowego. Jednak określenie kategorii tych podatników i płatników, warunki ich zaliczania do odpowiedniej kategorii, naczelników urzędów skarbowych do obsługi tych podmiotów, jak też terytorialny zasięg ich działania i siedzibę, a także tryb zawiadamiania przez podatników i płatników o zmianie właściwości naczelnika urzędu skarbowego oraz wzór zawiadomienia nastąpi nie wprost w ustawie, ale przez ministra finansów w drodze rozporządzenia, który wydając je, uwzględni gospodarcze lub społeczne potrzeby podatników i płatników obsługiwanych przez administrację podatkową (art. 14 ust. 4 u.a.p.). Przyjęcie takiego rozwiązania zostało uzasadnione koniecznością większego wpływu ministra finansów na elastyczne określanie, w zależności od potrzeb podatników, katalogu podmiotów wymagających obsługi przez wyspecjalizowany urząd skarbowy. System kategoryzacji podatników i płatników ma być realizowany jako działanie ciągłe, uwzględniające bieżące potrzeby podatników w zakresie ich rzeczywistych potrzeb, dlatego też kategorie podatników i płatników mogą się zmieniać.³⁰

29 Sygn. II FPS 8/08, ONSAiWSA 2009, z. 3, poz. 48.

30 *Uzasadnienie projektu ustawy o administracji podatkowej*, druk Sejmu VII kadencji nr 3320.

W mojej ocenie projektowane rozwiązania stanowią krok wstecz względem przepisów u.u.i.s. Czytelnym rozwiązaniem jest bowiem określenie specjalnej kategorii podatników w ustawie oraz ustanowienie na realnym poziomie progu przychodowego, po przekroczeniu którego następowałaby zmiana właściwości z naczelnika urzędu skarbowego „zwykłego” na „naczelnika urzędu wyspecjalizowanego”, z jednoczesnym pozostawieniem ministrowi finansów uprawnienia do wyznaczenia rozporządzeniem terytorialnego zasięgu działania (bądź jego zmiany) wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Jest to istotne, ponieważ terytorialny zasięg działania tych urzędów może się pokrywać. Z punktu widzenia podmiotów gospodarczych istotnym elementem stabilności jest pewność i przejrzystość prawa. Tymczasem z delegacji zawartej w art. 14 ust. 4 u.a.p. praktycznie nic nie wynika. Nie wiadomo, czy zwrot „może określić” należy rozumieć w kategoriach powinności, a nadto czy minister finansów zna „gospodarcze lub społeczne potrzeby podatników i płatników” po to, by je w efekcie uwzględnić. Jeżeli nie, to wydając takie rozporządzenie, będzie kierował się przede wszystkim potrzebami administracji podatkowej, określając kategorie podmiotów obsługiwanych przez urzędy wyspecjalizowane. Instytucja właściwości organów podatkowych i tak została określona w skomplikowany sposób w zbyt wielu aktach normatywnych. Utworzenie wyspecjalizowanych urzędów skarbowych nie wpłynęło pozytywnie na przejrzystość przepisów i generuje spory o właściwość. Nie ma więc powodów określać rozporządzeniem część materii, która może podlegać regulacji ustawowej.

W awizowanym projekcie rozporządzenia³¹ przyjęto nowe kryteria przy określaniu podatników i płatników objętych właściwością wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Urzędy w założeniu mają koncentrować się na obsłudze podatników dokonujących skomplikowanych operacji gospodarczych. Zostanie wyodrębniony w ramach obecnie funkcjonujących urzędów jeden krajowy wyspecjalizowany „superurząd” skarbowy,³² którego właściwości będą podlegały podatkowe grupy kapitałowe oraz spółki tworzące podatkową grupę kapitałową, banki (z wyłączeniem banków spółdzielczych), zakłady ubezpieczeń, jednostki działające na podstawie przepisów ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych, a także jednostki działające na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych. W przypadku innych podatników zmiana właściwości na Krajowy WUS nastąpi w przypadku osiągnięcia w ostatnim roku podatkowym przychodu netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości co najmniej 50 mln euro.

31 Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wyznaczenia naczelników urzędów skarbowych do obsługi niektórych kategorii podatników i płatników, określenia kategorii obsługiwanych podatników i płatników oraz terytorialnego zasięgu działania i siedzib naczelników urzędów skarbowych, <http://www.orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/77CF28B244C1938DC1257E26003F1748/%24File/3320%20cz%202.pdf>

32 W założeniu będzie nim Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie.

Pozostałe 19 wyspecjalizowanych urzędów skarbowych (13 – o zasięgu wojewódzkim oraz po 2 województwie mazowieckim, śląskim i wielkopolskim) będzie zajmowało się obsługą banków spółdzielczych, oddziałów lub przedstawicielstw przedsiębiorstw zagranicznych, a także tych podatników, którzy w ostatnim roku podatkowym osiągnęli przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości co najmniej 3 mln euro (niezależnie od formy prowadzenia działalności). Przyjęto także, że właściwość naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych nie obejmie (jak dotychczas) podmiotów z tzw. kapitałem zagranicznym oraz zarządzanych bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydentów, chyba że spełnią warunek przychodowy. Obniżenie progu zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego ze zwykłego na wyspecjalizowany z obecnego 5 mln euro do 3 mln euro, jak też zamiar wprowadzenia prawnych gwarancji stabilizujących obsługę podatników przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe, przez wydłużenie do 3 lat okresu, po upływie którego następuje wyłączenie z określonej kategorii podatników i płatników obsługiwanych przez te urzędy, należy ocenić zdecydowanie pozytywnie.

5. Wpływ wdrażanych norm ustrojowych dotyczących administracji podatkowej na postępowanie podatkowe

Z dniem 1 stycznia 2016 r. na mocy ustawy o administracji podatkowej zostały wprowadzone szereg zmian w innych aktach normatywnych, m.in. w ustawie – Ordynacja podatkowa, ustawie o Służbie Celnej oraz ustawie o kontroli skarbowej. Nie wprowadzono jednak żadnych zmian w zakresie rozwiązań od dawna budzących zastrzeżenia w doktrynie prawa podatkowego, np. odnośnie do rezygnacji z dualizmu orzekania w sprawach podatkowych i pozbawienia organów kontroli funkcji orzeczniczych,³³ czy wyeliminowania regulacji ingerujących w realizację zasady dwuinstancyjności. Dyrektorzy izby skarbowej oraz izby celnej utrzymali status organów odwoławczych od własnych decyzji wydanych w pierwszej instancji mimo istnienia nad nimi w strukturze administracji podatkowej organu wyższego stopnia, a nawet powołania Szefa Administracji Podatkowej w randze sekretarza albo podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów. Wyjątki od konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności przewidziane w art. 78 zd. 2 Konstytucji RP nie mogą stać się regułą. Ich dopuszczenie powinno być każdorazowo uzasadnione brakiem organu wyższego stopnia, tj. brakiem możliwości zaskarżenia orzeczenia lub decyzji wydanych w pierwszej instancji w drodze odwołania o skutku dewolutywnym. Najpełniej gwarancje procesowe strony postępowania wynikające z art. 78 Konstytucji

33 Postulat ten zgłaszał m.in. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, op. cit., s. 342 oraz E. Ruśkowski, *Kontrola stosowania prawa podatkowego*, (w:) L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego...*, op. cit., s. 137-138.

tucji RP oraz 127 o.p. są realizowane, gdy jej sprawa staje się przedmiotem dwukrotnego rozpoznania przez dwa różne, niepodporządkowane sobie organy.³⁴

Tymczasem przepisy u.a.p. pogłębiają wątpliwości z punktu widzenia zabezpieczenia realizacji zasady dwuinstancyjności. Od 1 stycznia 2016 r. izba skarbo- wa wraz z podległymi urzędami skarbowymi będzie stanowiła jedną jednostkę or- ganizacyjną w sprawach organizacyjno-finansowych (art. 12 u.a.p.) oraz z zakresu prawa pracy (art. 21 ust. 1 u.a.p.). Jej kierownikiem będzie dyrektor izby skarbowej, który w sprawach pracowniczych będzie zwierzchnikiem naczelnika urzędu skar- bowego (także pracownika tej izby), jak i zwierzchnikiem pracowników izby skar- bowej realizujących w urzędach skarbowych zadania naczelnika określone w art. 11 ust. 1 u.a.p. i jemu podlegających. Powyższe rozwiązanie nie odbiega od stanu ak- tualnie obowiązującego na podstawie art. 5 ust. 7b u.u.i.s., wprowadzonego od 1 kwietnia 2015 r. ustawą przejściową,³⁵ a polegającego na konsolidacji na poziomie województwa procesów pomocniczych w ramach jednej jednostki budżetowej sta- nowiącej urząd, w którym zadania kierownika jednostki budżetowej wykonuje dy- rektor izby skarbowej, natomiast pracodawcą osób zatrudnionych tym urzędzie jest izba skarbo- wa. Naczelnik urzędu skarbowego zachowuje wprawdzie kompetencje organu podatkowego pierwszej instancji oraz organu egzekucyjnego, ale realizując je, korzysta z pracowników izby skarbowej, podporządkowanych służbowo dyrek- torowi izby skarbowej.

Rozwiązania te budzą największe wątpliwości co do należytych gwarancji za- chowania zasady dwuinstancyjności rozumianej jako prawo strony postępowania do dwukrotnego rozpoznania sprawy przez dwa niezależne organy. W związku z podporządkowaniem służbowym istnieje większe ryzyko wpływania na prze- bieg prowadzonego postępowania przez wydawanie dyspozycji służbowych, a na- wet swoistego „współdziałania” czy życzliwej konsultacji. Dyrektor izby skarbowej z uwagi na realizowane zadanie w zakresie nadzoru nad urzędami skarbowymi (art. 9 ust.1 pkt 1 u.a.p.) został bowiem upoważniony do wykorzystywania danych, któ- rymi dysponują naczelnicy urzędów skarbowych, z uwzględnieniem przepisów re- gulujących dostęp do danych objętych tajemnicą prawnie chronioną.

Należy podkreślić, że jeszcze w toku prac legislacyjnych wyrażano przekonanie, że proponowane rozwiązania nie naruszają konstytucyjnej zasady dwuinstan- cyjności postępowania, bowiem jej realizację zabezpieczą następujące instrumen- ty prawne:

34 J.P. Tarno, *Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym*, „Administracja” 2008, z. 3, s. 17.

35 Ustawa 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.

- 1) pozostawienie naczelnika urzędu skarbowego jako odrębnego organu podatkowego pierwszej instancji, który w dalszym ciągu będzie wykonywał swoje zadania przy pomocy podlegających mu komórek merytorycznych tworzących urząd skarbowy, w którym pracę świadczyć będą pracownicy izby skarbowej;
- 2) podległość naczelnikowi urzędu skarbowego pracowników izb skarbowych, realizujących jego zadania w urzędzie skarbowym (art. 22 ust. 1 u.a.p.);
- 3) ustawowy zakaz wydawania przez dyrektora izby skarbowej poleceń pracownikom izby skarbowej w indywidualnych sprawach w zakresie realizowanych przez nich zadań należących do naczelnika urzędu skarbowego (art. 22 ust. 2 u.a.p.);
- 4) konieczność uzyskania wiążącego stanowiska naczelnika urzędu skarbowego na kluczowe decyzje personalne podejmowane przez dyrektora izby skarbowej wobec pracowników, którym powierzono do wykonywania zadania określone w art. 10 ust. 1 u.a.p. (art. 22 ust. 3 u.a.p.);
- 5) konieczność przestrzegania przez organy podatkowe swojej właściwości rzeczowej i miejscowej z urzędu (art. 15 § 1 o.p.) oraz ewentualne skutki w tym zakresie w postaci przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji.³⁶

Przyjęte rozwiązania w sposób formalny zapewniają realizację konstytucyjnie określonych uprawnień strony do zaskarżania decyzji wydanych w pierwszej instancji. Utrzymanie w strukturze administracji podatkowej organów podatkowych obu instancji oraz możliwości wniesienia środka zaskarżenia o charakterze dewolutywnym (odwołanie) spowoduje, że sprawa podatnika będzie rozpatrzona dwukrotnie merytorycznie, przez dwa różne organy. W ocenie Rady Legislacyjnej powyższe regulacje pozostają formalnie zgodne z Konstytucją, bowiem poza sprawami organizacyjno-finansowymi, w tym z zakresu prawa pracy, poprzez podporządkowanie dyrektorowi izby skarbowej urzędów obsługujących naczelników ci ostatni nadal pozostaną organami administracji publicznej. Funkcjonalna zależność pracownika izby skarbowej od naczelnika urzędu skarbowego w zakresie realizacji jego zadań ustawowych spowoduje, że postępowanie prowadzone w I instancji przez tych pracowników będzie niezależne od dyrektora izby skarbowej. Rada Legislacyjna dostrzegła jednak, że w tych uwarunkowaniach łatwiej może dochodzić do stosowania pozaprawnych bądź wręcz bezprawnych ingerencji w przebieg postępowania prowadzonego w I instancji przez dyrektora izby i jej pracowników. Nie jest to jednak podstawa do negatywnej oceny projektu zmian organizacyjnych, bowiem żadna ustawa nie zabezpieczy przed działaniami sprzecznymi z prawem czy nadużywaniem pozycji służbowej wobec personelu urzędu.³⁷

36 Uzasadnienie projektu ustawy o administracji podatkowej, druk Sejmu VII kadencji nr 3320.

37 *Opinia Rady Legislacyjnej z 3 lutego 2015 r. o projekcie ustawy o administracji podatkowej*, RL 0303-40/14, <http://www.radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-3-lutego-2015-r-o-projekcie-ustawy-o-administracji-podatkowej>

Powyższe zmiany spotkały się z negatywnym stanowiskiem w doktrynie,³⁸ choć dostrzegalne były również poglądy przychylne.³⁹ Należy także odnotować stanowisko wyrażone przez C. Kosikowskiego, zgodnie z którym, nawet jeśli w postępowaniu odwoławczym występują inne organy podatkowe niż w postępowaniu w I instancji, nie znaczy to samo przez się, że zasada dwuinstancyjności pod względem merytorycznym jest zachowana. Może ją bowiem zakłócić fakt, że podmioty będące podatkowymi organami odwoławczymi są pod względem ustrojowym jednocześnie przełożonymi służbowymi organów działających w I instancji.⁴⁰ Taka sytuacja istnieje wskutek utworzenia 16 dużych jednostek budżetowych, w których formalnie funkcjonują naczelnicy urzędów skarbowych jako organy podatkowe, jednak piastuni tych organów są pracownikami podporządkowanymi służbowo dyrektorom izb skarbowych. Wskazuje się także, że zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, w tym podatkowego, nie istnieje w innych warunkach działania niż dwa niezależne, samodzielne organizacyjnie i instancyjnie organy, rozpatrujące sprawę administracyjną w autonomicznych postępowaniach, gdzie kluczem jest absolutna emancypacja każdego z tych organów.⁴¹ Rozwiązania dotyczące podległości służbowej (podporządkowania wynikającego ze stosunku pracy) pracowników izby skarbowej realizujących zadania naczelnika urzędu skarbowego nie gwarantują więc wyłączenia dyrektora izby skarbowej (jako organu podatkowego drugiej instancji) od możliwości wpływania na decyzje pracowników izby skarbowej wyznaczonych do obsługi naczelnika urzędu skarbowego (jako organu podatkowego pierwszej instancji).⁴²

6. Podsumowanie

Koncepcję „reformy” administracji podatkowej proponowaną w ustawie o administracji podatkowej oraz wpływ jej przepisów na praktykę postępowania należy ocenić, biorąc pod uwagę kilka względów. Dobrze stało się, że opracowano całkowicie nowy akt prawny, którego uchwalenie prowadzi do uchylecia archaicznej ustawy o urzędach i izbach skarbowych, której kolejne nowelizacje zatracają jej czytelność.

38 L. Bielecki, *Reorganizacja (konsolidacja) terenowej rządowej administracji podatkowej a zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego* (http://www.politologia.up.krakow.pl/upload/File/rap/Leszek_Bielecki.pdf); W. Modzelewski, *Faktyczna likwidacja dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, (http://www.isp-modzelewski.pl/images/pliki/media/infor_pl_23032015.pdf)

39 P. Pietrasz, I. Szczepańska, *Reforma struktury izb skarbowych i urzędów skarbowych a dwuinstancyjność postępowania*, (w:) *Prawo administracyjne w ujęciu interdyscyplinarnym*, red. B. Opaliński, Warszawa 2014, s. 43.

40 C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych...*, op. cit., s. 343.

41 L. Bielecki, *Reorganizacja (konsolidacja) terenowej rządowej administracji podatkowej, a zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego*.

42 H. Dzwonkowski, *Opinia prawna w sprawie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw* (druk Sejmu VII kadencji nr 2739) – w zakresie zmian projektowanych w ustawie o urzędach i izbach skarbowych (<http://www.orka.sejm.gov.pl/rexdomk7.nsf/Opdodr?OpenPage&nr=2739>).

Awizowane zmiany są znacznie spóźnione, lecz niezbędne, podobnie jak niezbędne jest uporządkowanie w odrębnym akcie prawnym przepisów ogólnego prawa podatkowego. Można oczywiście rozważać, czy nie lepiej byłoby najpierw uchwalić nową ordynację podatkową, w której zostałyby uporządkowane i na nowo określone uprawnienia i obowiązki podatnika i organów podatkowych, a następnie już w odrębnym akcie określić metody realizacji tych uprawnień. Nie może być wątpliwości, że podmioty objęte obowiązkiem podatkowym mają prawo do dobrej, zawodowej, przyjaznej administracji podatkowej, wspierającej ich w dobrowolnej realizacji tych obowiązków.

Negatywnie należy określić zakres podmiotowy zmian. Mają one charakter sektorowy, a nie kompleksowy, gdyż nie obejmą całości administracji podatkowej w Polsce. Dodatkowo wprowadzą chaos terminologiczny przez stosowanie szeroko rozumianej nazwy „administracja podatkowa” na potrzeby określonego aktu w odniesieniu tylko do niektórych podmiotów tej administracji. Nie doprowadzą też do powołania wyspecjalizowanej, zawodowej służby, posiadającej nazwę własną (jak Służba Celna, Kontrola Skarbowa czy Straż Graniczna).

Pozytywnie należy ocenić podjęty wysiłek zmiany wizerunku administracji podatkowej przez podkreślenie jej funkcji usługowej oraz oferowanie dedykowanych podatnikom narzędzi wsparcia zarówno drogą elektroniczną, jak i przez zmianę modelu obsługi bezpośredniej (centra obsługi, asystent podatnika). Jest to jednak proces, którego zapoczątkowanie z dniem 1 stycznia 2016 r. będzie nie tylko czasochłonne, ale który będzie wymagał zmiany mentalności urzędnika skarbowego, stałego doskonalenia zawodowego i konsekwentnej realizacji określonych przez Szefa Administracji Podatkowej standardów obsługi i wsparcia.

Zmiany nie spowodują głębokiej rekonstrukcji struktury administracji podatkowej. Liczba urzędów i izb skarbowych pozostanie w zasadzie niezmienna. Najmniej wydolne i najgorzej oceniane urzędy skarbowe nie dotknie więc redukcja, a co najwyżej proces zmian, do których będą musiały się dostosować. Można spodziewać się, że wskutek obniżenia progu przychodu do 3 mln euro więcej podmiotów gospodarczych z początkiem 2016 r. będzie obsługiwana przez wyspecjalizowane urzędy skarbowe, a niektóre – przez krajowy wyspecjalizowany urząd skarbowy. Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie rozwiązań prawnych stabilizujących właściwość dużego urzędu skarbowego przez okres 3 lat.

W strukturze administracji podatkowej pojawią się także dwa nowe podmioty. O ile powołanie Szefa Administracji Podatkowej miałoby sens, gdyby korzystał on z większych uprawnień decyzyjnych i nadzorczych, tak centralizacja wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego i powierzenie ich wydawania dyrektorowi Biura Krajowej Informacji Podatkowej jest posunięciem trafnym, który może przyczynić się do ich ujednolicenia. W efekcie jednak będą funkcjonowa-

ły dwa organy interpretacyjne: dyrektor Biura KIP – w zakresie interpretacji indywidualnych oraz Minister Finansów – który będzie wydawał interpretacje ogólne, a także zmieniał z urzędu interpretacje indywidualne w trybie art. 14e o.p. Spodziewana dekoncentracja uprawnień dyrektora Biura KIP na jego zastępców w oddziałach terenowych także nie musi sprzyjać wydawaniu jednolitych interpretacji.

Modernizacja administracji podatkowej utrwali obecnie obowiązujące kontrowersyjne regulacje stwarzające ryzyko naruszania zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, rozumianej jako prawo podatnika do dwukrotnego rozpoznania sprawy przez dwa niezależne, samodzielne organy podatkowe. Trudno z pełnym przekonaniem stwierdzić, czy nowe instrumenty prawne w wystarczającym stopniu zabezpieczą funkcjonowanie w pełnym zakresie zasady dwuinstancyjności postępowania, a działanie w ramach jednej jednostki organizacyjnej izby skarbowej i urzędów skarbowych z obsługą wykonywaną wyłącznie przez pracowników izby skarbowej podporządkowanych w relacjach pracowniczych dyrektorowi izby skarbowej nie będą stanowiły zachęty do pozaprawnej ingerencji w tok spraw prowadzonych przez naczelnika urzędu skarbowego. Skuteczność przyjętych rozwiązań zweryfikuje praktyka postępowania, tym niemniej takich prób nie można całkowicie wykluczyć. Wydaje się jednak, że skoro zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego pełni funkcje gwarancyjne dla stron postępowania podatkowego oraz jest istotna z punktu widzenia struktury organów administracji podatkowej oraz ich właściwości funkcjonalnej, to nie można jej traktować nonszalancko, wprowadzając rozwiązania pozornie ją zabezpieczające i wątpliwe co do zgodności z Konstytucją RP.⁴³

43 K. Teszner, *Postęp cywilizacyjny a funkcjonowanie administracji skarbowej*, (w:) *Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną*, red. J. Zimmermann, P.J. Suwaj, Warszawa 2013, s. 580.