

KRZYSZTOF TESZNER

doktor

adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Rzeczpospolita Polska

Efektywna administracja podatkowa w Polsce w okresie kryzysu finansowego

Uwagi ogólne

Kryzys finansowy w krajach Europy Środkowej i Wschodniej skłania do poszukiwania rozwiązań łagodzących jego skutki w obrębie finansów publicznych oraz w normatywnych regulacjach z zakresu prawa finansowego. Istotną rolę w łagodzeniu skutków kryzysu finansowego w poszczególnych krajach powinna pełnić administracja skarbowa. Podstawowym warunkiem prawidłowej i jednocześnie efektywnej realizacji nałożonych na nią zadań, w szczególności w zakresie poboru dochodów związków publicznoprawnych, jest jednak optymalizacja organizacyjna i funkcjonalna administracji skarbowej. Celem opracowania jest wskazanie potencjalnych rozwiązań, które mogą być wdrożone w ramach struktury organizacyjnej tej administracji, mogących przyczynić się do poprawy jej funkcjonowania, niezależnie od kryzysu finansowego oraz zgłaszanych postulatów redukcji wydatków budżetowych. Powierzone i realizowane zadania przez administrację skarbową w Polsce pozwalają uznać ją za ważny element w strukturze całej administracji publicznej. W ramach administracji skarbowej funkcjonuje administracja podatkowa z tworzącymi ją organami podatkowymi, realizującymi dochody z tytułu podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Znaczny wpływ na realizację tych zadań, a co za tym idzie na praktykę stosowania prawa podatkowego, ma efektywność i skuteczność funkcjonowania tych organów. Efektywność administracji podatkowej może być postrzegana jako efektywność jej struktur, przekładająca się na sprawność działania. Z drugiej strony termin ten wiąże się z przyjaznym wizerunkiem administracji podatkowej, działającej według przejrzystych procedur, kompetencją i pożądanymi zachowaniami wobec podmiotów biernych stosunku prawnopodatkowego. Zupełnie inaczej pojmowana jest efektywność przez samą administrację skarbową, wg której głównym miernikiem jest optymalne gromadzenie dochodów publicznych. Mianem dobrej administracji fiskus może objąć również te organy podatkowe, których decyzje i postanowienia nie zostały wzruszone w toku sądowej kontroli¹.

1 C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatkników*, Warszawa 2007, s. 178.

1. Struktura organizacyjna administracji skarbowej w Polsce a jej efektywność

Pogodzenie wymienionych wyżej aspektów rozumienia efektywności jest zadaniem trudnym w obliczu złożonej struktury organizacyjnej administracji skarbowej w Polsce. Jej skomplikowany charakter związany jest – po pierwsze – z funkcjonowaniem obok organów podatkowych także organów nadzoru podatkowego i organów kontroli skarbowej, po drugie – z możliwością nadania w uzasadnionych przypadkach przez Radę Ministrów w drodze rozporządzenia uprawnienia organów podatkowych innym określonym z nazwy organom, po trzecie – z funkcjonowaniem dwóch pionów organów podatkowych – państwowego i samorządowego, i wreszcie – z powszechnie obowiązującą zasadą dwuinstancyjnego orzekania przez te organy w postępowaniu jurysdykcyjnym w sprawach podatkowych.

System organów skarbowych, początkowo zorganizowany na trzech poziomach, tj. centralnym (Minister Finansów wraz z obsługującym go urzędem), regionalnym (dyrektorzy izb skarbowych i dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej z kompetencjami przysługującymi organom podatkowym) oraz lokalnym (naczelnicy urzędów skarbowych – w tym urzędów do obsługi tzw. dużych podatników) uległ jeszcze większej komplikacji. Jest on bardziej skomplikowany wskutek zmian organizacyjnych i kompetencyjnych, w założeniu reformujących administrację skarbową. Chodzi zwłaszcza o przejęcie kompetencji w zakresie niektórych podatków przez organy celne, tj. dyrektorów izb celnych i naczelników urzędów celnych, a także powołanie 16 Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych o nieprecyzyjnie określonym statusie i kompetencjach. Te ostatnie nie były nawet organami administracji publicznej, a raczej pewną zinstytucjonalizowaną formą współpracy i wymiany informacji między organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej na obszarze województwa, choć wpisana w strukturę administracji skarbowej. Z uwagi na niską efektywność tej współpracy definitywnie zlikwidowano Kolegia we wrześniu 2007 r.

W efekcie administrację skarbową w Polsce w dalszym ciągu tworzy skomplikowany, zbyt rozbudowany i nieprzejrzysty system organów stosowania prawa podatkowego. Można w niej wyodrębnić przynajmniej 4 segmenty: tradycyjną administrację podatkową (kierownicy izb i urzędów skarbowych, Minister Finansów), administrację celną, kontrolę skarbową oraz rozwijającą się osobno administrację samorządową – z wójtem, burmistrzem (prezydentem), starostą, marszałkiem województwa, samorządowym kolegium odwoławczym, jako samorządowymi organami podatkowymi.

Rozbudowana struktura organów administracji skarbowej, często niezbyt przejrzyste i krzyżujące się kompetencje oraz przydzielanie niektórym organom (zwłaszcza urzędów skarbowym) coraz to nowych zadań, w istotny sposób wpływa na niską jakość stosowania prawa podatkowego przez zatrudniony w nich aparat urzędniczy, oraz negatywną ocenę społeczną organów podatkowych. W ocenie tej upowszechnił się stereotyp organu podatkowego jako urzędu nieprzyjaznego, nie zawsze profesjonalnego, funkcjonującego w sposób zachowawczy i schematyczny, w którym zatrudnieni są niekompetentni pracownicy.

2. Efektywna administracja skarbowa a oczekiwania podatników

Administracja skarbowa w Polsce funkcjonuje w oderwaniu od oczekiwań społecznych i w tym niemal wszyscy są zgodni. Świadczą o tym opinie eksperckie, badania i opracowania naukowe, fakty wynikające z doniesień prasowych, ale także liczne, niemal coroczne kontrole NIK dotyczące efektywności tej administracji.

Nieprawidłowości w czynnościach organów podatkowych potwierdzały wyniki kontroli Najwyższej Izby Kontroli, dotyczące m.in. realizacji dochodów budżetu państwa z podatków oraz prowadzenia postępowań podatkowych i kontrolnych przez urzędy skarbowe i do funkcjonowania tych jednostek administracji podatkowej zgłaszano najwięcej zastrzeżeń². Negatywnym zjawiskiem ujawnionym przez NIK był postępujący z roku na rok spadek jakości prowadzonych przez organy podatkowe postępowań podatkowych i kontrolnych, przejawiający się we wzroście liczby uchylanych decyzji wydanych w I instancji³. Należy przy tym podkreślić, że w kolejnych latach następował również sukcesywny spadek liczby kontroli skarbowej (z 16 488 w 2006 r. do 12 407 w 2007 r. oraz 10 574 w 2008 r.), który przełożył się również na mniejszą liczbę ujawnionych nieprawidłowości.

Spadek ilości kontroli skarbowej Ministerstwo Finansów tłumaczyło zmianą podejścia organów w stosunku do podatników, które przejawiało się zwłaszcza w unikaniu częstych kontroli uczciwych podatników. Szczególnym zainteresowaniem objęto natomiast podmioty celowo i świadomie popełniające nadużycia podatkowe, a także podatników nieujawniających źródeł swoich przychodów. Konieczność współpracy z innymi organami i instytucjami (policja prokuratura, służby celne, banki), konieczność przesłuchania świadków, oględziny, powoływanie biegłych stanowiły czynniki mające wpływ na liczbę możliwych do przeprowadzenia kontroli w ciągu roku. Toteż w latach 2006-2008 nastąpił istotny spadek ustaleń skutkujących przypisami. W 2008 r. wyniosły one 1 701 mln zł (odpowiednio w 2006 r. – 1 926 mln zł, w 2007 r. – 1 942 mln zł) w tym ustalenia, dla których wydano decyzje wyniosły 1 436 mln zł⁴. Wprawdzie corocznie systematycznie rosły kwoty ustaleń przypadających na jedną kontrolę, jednak w porównaniu z 2007 r. nastąpił spadek ustaleń w zakresie podatku VAT o 9%, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych o 6% natomiast w przypadku podatku akcyzowego spadek ustaleń wyniósł aż 30%. Wydaje się, że w tym ostatnim przypadku, biorąc pod uwagę znaczne prawdopodobieństwo potencjalnego wystąpienia licznych nadużyć, nie jest przekonujące wyjaśnienie resortu finansów, że kontrola w zakresie podatku akcyzowego pozostaje jednak domeną administracji celnej. Świadczy natomiast o du-

2 Zob. A. Pomorska, Stosowanie prawa podatkowego przez aparat skarbowy – główne problemy i nieprawidłowości, (w:) W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych, Księga dedykowana prof. C. Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej, Lublin 2005, s. 303 i nast.

3 Przykładowo w roku 2002 w kontrolowanych urzędach skarbowych i urzędach kontroli skarbowej odsetek uchylonych decyzji, od których wniesiono odwołanie wyniósł odpowiednio 31,3% i 49,1%, zob. Informacja NIK o wynikach kontroli prowadzenia przez organy skarbowe postępowań podatkowych i kontrolnych, Warszawa, kwiecień 2004.

4 Sprawozdanie z działalności kontroli skarbowej w 2008 r., Warszawa, luty 2009, s. 12, opubl. http://mf.gov.pl/_files/_ks/kontrola_skarbowa_2008_korekta.pdf

alizmie kompetencji kontrolnych i orzeczniczych w zakresie podatku akcyzowego między organami celnymi oraz organami kontroli skarbowej.

Również najnowsze sprawozdania z działalności NIK nie pozostawiają złudzeń. Kontrola opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w 2008 r. wykazała (podobnie jak kontrole przeprowadzone w okresie ostatnich pięciu lat), brak znaczących rezultatów w postępowaniach zmierzających do opodatkowania wspomnianych przychodów. System wykrywania i opodatkowywania takich przychodów okazał się kosztowny i nieskuteczny, stąd NIK wnioskuje do Ministra Finansów o zapewnienie skutecznego wykorzystania informacji o wydatkach podatników, m.in. przez przeprowadzenie analizy zaleceń zawartych w wytycznych i wypracowanie rozwiązań poprawiających efektywność urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej oraz opracowanie spójnego dla urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej systemu monitorowania, nadzoru i pomiaru efektów pracy. W ocenie NIK, działania organów podległych Ministrowi Finansów powinny być ukierunkowane na wykrywanie nieujawnionych dochodów i na egzekucję wynikających stąd zobowiązań, a nie na szczegółowe sprawdzanie wszystkich spraw. Przede wszystkim powinna być prowadzona analiza informacji o dużych wydatkach, przy których występują znaczące różnice między ich kwotą a dochodami ustalonymi na podstawie posiadanych danych. Niezbędne w ocenie NIK jest także przeprowadzenie szkoleń pracowników i propagowanie dobrych praktyk w urzędach skarbowych⁵.

W latach 2006-2008 głównymi kierunkami kontroli NIK były po raz pierwszy nie wybrane dziedziny aktywności państwa, ale istotne jego cechy, w tym sposób funkcjonowania administracji publicznej. Cechy te, wyrażające idee służby obywatelom oraz cel podejmowanych przez nią działań, określone zostały jako państwo przyjazne obywatelowi, państwo oszczędne i państwo gospodarne. Kontrole wykazały, że nie zmienił się radykalnie styl pełnienia przez organy administracji publicznej (w tym także administracji podatkowej) ich funkcji. Dotyczyły one egzekwowania przez naczelników urzędów skarbowych zaległości podatkowych i niepodatkowych i ujawniły w niektórych z kontrolowanych urzędów uszczuplenia środków publicznych mające związek z opieszałym wystawianiem tytułów wykonawczych. W kolejnych objętych badaniem urzędach skarbowych stwierdzono nieprawidłowości w wymiarze finansowym w wysokości 11,5 mln zł polegające na przedawnieniu się zaległości podatkowych, braku skutecznej egzekucji i niepodjęciu działań windykacyjnych.

W 2007 r. wzrosły zaległości w podatku VAT oraz akcyzowym na które wpływ miały przypisy należności, dokonane na podstawie decyzji pokontrolnych dyrektorów urzędów kontroli skarbowej i naczelników urzędów celnych. W 2006 r. oraz I półroczu 2007 r. zaległości w poborze podatku akcyzowego zwiększyły się z około 1 660 mln zł do niemal 2 250 mln zł, czyli o ponad 35%, zaś z należności budżetu państwa odpisana została przez organy podatkowe kwota prawie 464 mln zł przedawnionych należności. Wzrost zaległości podatkowych wynikał ze stwierdzenia

5 Zob. Sprawozdanie z działalności Najwyższej Izby Kontroli w 2008 r., Nr ewid. 145/2009/WSK, http://bip.nik.gov.pl/pl/bip/sprawozdanie_dzialalnosc/2009145/px_2009145_nik_sprawozdanie_2008.pdf

nieprawidłowości przez urzędy kontroli skarbowej po upływie kilku lat od ich zaistnienia, kiedy podmioty dokonujące nielegalnego obrotu paliwami pozbyły się majątku lub zlikwidowały działalność. Wyniki kontroli ujawniły także przypadki przewlekłego prowadzenia przez izby celne postępowań odwoławczych i egzekucyjnych oraz przedawniania należności. W ocenie NIK, niskie efekty pracy działów egzekucyjnych izb celnych wiążą się też z brakiem systemu motywacyjnego, niskimi zarobkami pracowników oraz dużą rotacją kadr. Dla poprawy tej sytuacji nie wystarczy szeroko zakrojona działalność kontrolna różnych służb, ale niezbędne są także odpowiednie instrumenty prawne.

Z powyższych ustaleń kontrolnych wynika, że wzrost efektywności funkcjonowania administracji podatkowej w Polsce wymaga nie działań doraźnych, ale rozwiązań systemowych, tj. gruntownej reformy struktury organizacyjnej tej administracji oraz uporządkowania kompetencji tworzących ją organów. Kryzys finansowy powinien być dodatkowym bodźcem do poszukiwania oraz wdrożenia optymalnego, efektywnego modelu administracji skarbowej w Polsce. Opracowana i planowana na 2008 r. reforma administracji skarbowej w Polsce, upraszczająca strukturę modelową została z niezrozumiałych względów zaniechana. Pomimo zakończonych uzgodnień międzyresortowych zabrakło woli politycznej do jej wprowadzenia, a po wyborach parlamentarnych nowy rząd postanowił reformować etapami poszczególne elementy administracji skarbowej, kładąc zdecydowany nacisk na skądinąd również niezbędną informatyzację tej administracji.

3. Reforma systemowa czy wieloetapowa? – kierunki reformy administracji skarbowej w Polsce

Gruntowna modernizacja polskiej administracji skarbowej jest nieunikniona i ryzykowne jest jej dalsze odsuwanie w czasie. Jej celem powinno być stworzenie optymalnego modelu tej administracji, obejmującego dotychczasowe organy podatkowe (państwowe i samorządowe), organy celne oraz organy kontroli skarbowej. Pożądane jest, by w nowo powołanej strukturze organy funkcjonowały w sposób efektywny zarówno jeśli chodzi o zapewnienie wpływów budżetowych, jak i w sposób przyjazny i użyteczny dla podatników. Trendem godnym naśladowania, wdrażanym z powodzeniem w administracjach podatkowych wielu państw Unii Europejskiej jest reorientacja krajowej administracji podatkowej oraz podkreślenie jej usługowej funkcji ułatwiającej podatnikowi właściwe i rzetelne wypełnienie przez niego zobowiązań podatkowych. Zadania tego nie sposób zrealizować bez zmiany mentalności osób pełniących funkcje organów podatkowych, czytelnych standardów obsługi podatników przez administrację skarbową, w tym z wykorzystaniem rozwiązań i technologii teleinformatycznych.

Opracowany przez resort finansów w 2007 r. projekt modernizacji administracji skarbowej⁶ zakładał gruntowną reformę jej struktur. Przyjęto kierunek zmian zmierzających do budowy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) na bazie likwidowanych organów i urzędów oraz przejęcia z dniem 1 lipca 2008 r. przez jej jednost-

6 Projekt z dnia 17 września 2007 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, opubl. <http://www.mf.gov.pl>

ki organizacyjne kompetencji w sprawach podatkowych, celnych, kontrolnych oraz egzekucyjnych⁷. Reforma przewidywała zniesienie organów administracji rządowej w sprawach podatkowych i celnych, tj. dyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych, dyrektorów izb celnych, naczelników urzędów celnych, a także organów kontroli skarbowej – Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej oraz dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Oznaczało to również likwidację urzędów obsługujących wymienione organy oraz utratę mocy obowiązującej aktów prawnych powołujących wskazane organy i urzędy (ustawy o urzędach i izbach skarbowych, ustawy o służbie celnej oraz ustawy o kontroli skarbowej). W ich miejsce zakładano utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej, której głównym celem będzie realizacja zadań w zakresie danin publicznych i bezpieczeństwa finansowego. Zakres zadań obejmowałby także m.in. ustalanie lub określanie oraz pobór podatków, wymiar oraz pobór należności celnych oraz opłat związanych w przywozem i wywozem towarów, wykonywanie kontroli podatkowej, dozoru celnego, kontroli celnej, szczególnego nadzoru podatkowego oraz czynności sprawdzających, realizację zadań Inspekcji Skarbowej, wykonywanie egzekucji administracyjnej, rozpoznawanie, zapobieganie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń skarbowych, wydawanie indywidualnych interpretacji z zakresu prawa podatkowego na podstawie Ordynacji podatkowej, kształcenie i doskonalenie zawodowe w zakresie wykonywanych zadań. Organami Krajowej Administracji Skarbowej realizującymi powyższe zadania miały być: minister właściwy ds. finansów publicznych – jako organ naczelny, dyrektor izby administracji skarbowej, dyrektor wojewódzkiego inspektoratu skarbowego oraz naczelnik urzędu administracji skarbowej. W strukturze organów administracji publicznej wymienione wyżej organy, poza Ministrem Finansów, byłyby organami administracji rządowej niezespólonej w województwie⁸. Planowano także utworzenie w drodze rozporządzenia Ministra Finansów urzędów zapewniających obsługę i realizację zadań wymienionych wyżej organów, tj. urzędów administracji skarbowej, izb administracji skarbowej, wojewódzkich inspektoratów skarbowych.

Nie wdając się w przedstawianie szczegółowych rozwiązań objętych zaniechaną reformą KAS należy zwrócić uwagę na jej pozytywne aspekty, takie jak:

- objęcie reformą jednocześnie wszystkich najważniejszych segmentów administracji skarbowej (poza administracją samorządową), co w efekcie prowadziło do uproszczenia struktury tej administracji, jej przejrzystości oraz łatwego nadzoru i kontroli przez resort finansów;
- kompleksowość i systemowy charakter wdrażanych rozwiązań, a nie etapowe reformowanie poszczególnych segmentów administracji skarbowej⁹;

7 Wprowadzenie reformy KAS Ministerstwo Finansów uzasadniało głównie problemami związanymi ze strukturą administracji skarbowej, infrastrukturą oraz sprawami pracowniczymi. Celem zmian było zwiększenie jej efektywności, zwiększenie stopnia realizacji wpływów podatkowych, podwyższenie jakości kształcenia i merytorycznego przygotowania kadr urzędniczych w organach podatkowych.

8 Stosowna zmiana w tym zakresie została wprowadzona w załączniku do ustawy dnia 5 czerwca 1998 r. o administracji rządowej w województwie (t. jedn. Dz.U. z 2001 Nr 80, poz. 872 z późn. zm.)

9 Zob. E. Ruśkowski, Główne problemy reformy administracji skarbowej (z uwzględnieniem projektów ustawy o KAS i ustawy wprowadzającej), (w:) Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski (red.), *Efektowna administracja skarbowa*, t. 1, Warszawa 2007, s. 68.

- objęcie zakresem reformy także kontroli skarbowej, funkcjonującej jako inspekcja skarbowa w ramach wydzielonego pionu. Co istotne, przyjęte założenia powodowałyby zmianę w funkcjonowaniu inspekcji skarbowej, nadając jej charakter typowo kontrolny. Usunęłyby często podnoszony jako mankament kontroli skarbowej dualizm w orzekaniu z organami podatkowymi wynikający z nakładania się kompetencji organów. Dyrektor wojewódzkiego inspektoratu skarbowego, wykonując zadania inspekcji skarbowej, przejmując większość kompetencji zarezerwowanych dotąd dla dyrektora urzędu kontroli skarbowej, byłby organem podatkowym w zakresie prowadzonego postępowania skarbowego. Mógłby także w ramach postępowania przeprowadzić kontrolę podatkową, jednak – co istotne – nie posiadałby kompetencji orzeczniczych. Postępowanie skarbowe kończyłoby wynik kontroli, na który służyłoby zażalenie. Natomiast ostateczny wynik kontroli podlegałby doręczeniu się właściwemu dla kontrolowanego dyrektorowi izby administracji skarbowej wraz z aktami sprawy celem wszczęcia i przeprowadzenia postępowania podatkowego lub celnego. Zgodnie z proponowanymi rozwiązaniami dyrektor wojewódzkiego inspektoratu skarbowego prowadzący postępowanie skarbowe byłby typowym organem kontroli, ale bez uprawnień orzeczniczych.
- wprowadzenie jednolitego statusu urzędników skarbowych w całej administracji skarbowej jako odrębnej służby oraz czytelnej ścieżki kariery;
- wprowadzenie obowiązku kształcenia urzędników skarbowych oraz stworzenie instrumentu realizacji tego obowiązku przez powołanie tzw. Krajowej Szkoły Skarbowości.

4. Podstawowe założenia reformy obowiązującego modelu organów podatkowych w Polsce

Wyżej przedstawione uwagi oraz wskazane nieprawidłowości w organizacji i funkcjonowaniu organów administracji podatkowej, nadal występujące mimo wdrażanych kolejno reform organizacyjnych i kompetencyjnych, upoważniają do sformułowania wniosków oraz postulatów dotyczących zmian normatywnych regulacji określających status organów podatkowych, a także reorganizacji modelu organizacyjnego administracji podatkowej. Przedstawione wyżej rozważania pozwalają wyodrębnić następujące cechy postulowanego przez autora modelu administracji podatkowej w Polsce¹⁰.

1. Należy utrzymać trójszczeblową strukturę polskiej administracji podatkowej, a w jej ramach dychotomiczny podział organów podatkowych na państwowe i samorządowe, a także – respektując zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego – na orzekające w I instancji i organy odwoławcze. Obecna zawiła i rozbudowana struktura organizacyjna tej administracji zdecydowanie wymaga uproszczenia, a system organów nie jest przejrzysty pod względem strukturalnym i kompetencyjnym.

10 Szerzej uwagi te zostały sformułowane w opracowaniu K. Teszner, *Model funkcjonowania administracji podatkowej w Polsce* (rozprawa doktorska), Białystok 2008.

2. Istotne znaczenie dla budowy optymalnego modelu administracji podatkowej ma uchwalenie ustawy o administracji podatkowej (bądź ustawy o administrowaniu podatkami), która precyzyjnie i w sposób jednolity regulowałaby administrowanie daninami publicznymi przez administrację podatkową, określała jej zadania, wymieniała organy tej administracji i określała strukturę organizacyjną urzędów obsługujących te organy, kompetencje, tryb wyłaniania osób pełniących funkcję organu podatkowego oraz sposób nawiązywania i rozwiązywania stosunku pracy z urzędnikami. Rozwiązanie takie zostało przyjęte w czeskim oraz litewskim modelu administracji podatkowej i w praktyce dobrze funkcjonuje. Niezbędne jest uchwalenie również nowej Ordynacji podatkowej, w której na nowo zostałyby określony zakres kompetencji, uprawnienia i obowiązki poszczególnych organów podatkowych w postępowaniu podatkowym i kontrolnym.

3. Regulacje dotyczące organów podatkowych i ich właściwości powinny być napisane od nowa i znaleźć się w nowej Ordynacji podatkowej w części dotyczącej postępowania jurysdykcyjnego. Elementem wyraźnie je różnicującym jest bowiem właściwość instancyjna. Należy w sposób jasny określić uprawnienia tworzonych organów I instancji jako władzy wymiarowej (w przypadku niektórych podatków) i kontrolnej oraz władzy odwoławczej podobnie jak to miało miejsce w przedwojennej Ordynacji podatkowej. Ustawodawca powinien przy tym zachować konsekwencję w posługiwaniu się przyjętą terminologią oraz zaprzestać posługiwania się dla wskazania kompetencji określeniami ogólnymi i niejednolitymi. Częste używanie terminu „organ podatkowy” bez określenia o jaki organ chodzi komplikuje niestety przypisanie kompetencji organom konkretnego stopnia.

4. Administracja podatkowa powinna być zdecentralizowana i wyspecjalizowana, a przy tym „wpisana” w podział administracyjny kraju. Centralną pozycję w tej administracji powinna zajmować Dyrekcja Generalna ds. Podatków jako organ powołany w strukturze Ministerstwa Finansów. Dyrekcją kierowałby Minister Finansów jako centralny organ podatkowy bądź specjalnie do tego powołany Dyrektor Naczelny, podporządkowany Ministrowi Finansów. Dyrekcja Generalna ds. Podatków posiadałaby zdecentralizowane służby zewnętrzne funkcjonujące w terenie, tj. dyrekcje podatkowe jako organy II instancji obejmujące właściwością miejscową obszar województwa, oraz urzędy podatkowe jako organy I instancji zajmujące się wymiarem i poborem podatków oraz kontrolą podatkową na szczeblu lokalnym. Kierownikom tych jednostek przysługiwałby status organów podatkowych. Takie rozwiązanie w równym stopniu nawiązuje do wzorców przyjętych w stosunkowo młodym czeskim i litewskim modelu administracji podatkowej, jak i w historycznie ukształtowanych modelach francuskim i niemieckim. Dyrekcje podatkowe zastąpiłyby funkcjonujące obecnie izby skarbowe oraz izby celne, natomiast urzędy podatkowe byłyby powołane na bazie urzędów skarbowych i urzędów celnych.

5. Należy zweryfikować zakres kompetencji naczelnika urzędu celnego i dyrektora izby celnej jako organów podatkowych. Uproszczenie zasad opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych w VAT i w podatku akcyzowym powoduje, że nie jest zasadne istnienie odrębnego pionu organów celnych do realizacji, w organicznym zresztą zakresie, dwóch danin publicznych. Zostanie tym samym zniesiony dualizm kompetencyjny między organami podatkowymi w obrębie tego samego

świadczenia publicznoprawnego. Rozsądnym rozwiązaniem jest zespolenie pionu organów celnych z organami podatkowymi na poziomie I i II instancji. Scalenie administracji celnej i podatkowej nastąpiło w ramach reformy brytyjskiej administracji podatkowej (izby celno-skarbowe), a podjęcie podobnych rozwiązań planuje się w ramach modernizacji czeskiej administracji podatkowej.

6. Należy przywrócić orzekanie na poziomie II instancji przez kolegialne organy podatkowe z udziałem reprezentacji podatników. W tym celu na poziomie Dyrekcji podatkowych należy utworzyć *komisje odwoławcze*, w których sprawy podatkowe będą rozpatrywane przez wyznaczonych urzędników zatrudnionych w dyrekcjach wojewódzkich oraz przez reprezentantów podatników wyłonionych w drodze selekcji. Obecny model administracji podatkowej w Polsce jest całkowicie oparty na czynniku urzędniczym. Z jednym wyjątkiem w przypadku SKO są to organy jednoosobowe (monokratyczne). Błędem jest zupełne pominięcie przy tworzeniu organów podatkowych tzw. „czynnika obywatelskiego”, który byłby użyteczny zwłaszcza podczas orzekania w II instancji. Udział osób spoza aparatu skarbowego w rozstrzyganiu spraw przez organy podatkowe ma w Polsce dłuгоletnią tradycję, a funkcjonujące w latach 80. podatkowe komisje odwoławcze przy izbach skarbowych generalnie nie były złym rozwiązaniem. Z perspektywy czasu definitywną likwidację tych organów oraz przyjętą przez ustawodawcę koncepcję pozbawienia reprezentacji podatników udziału w orzekaniu w sprawach podatkowych należy uznać za działanie błędne. Rozwiązanie to wymagało wyłącznie modyfikacji co do sposobu wyłaniania reprezentantów podatników z patronujących im samorządów zawodowych i organizacji gospodarczych.

W składzie kolegialnych komisji odwoławczych powinni orzekać przede wszystkim doradcy podatkowi, których kandydatury zgłaszałyby regionalny samorząd zawodowy oraz przedstawiciele organizacji zrzeszających przedsiębiorców legitymujący się odpowiednimi kwalifikacjami i przygotowaniem zawodowym. Orzekanie w II instancji przez komisję odwoławczą odbywałoby się w 3-5 osobowym składzie orzekającym. Przewodniczący komisji, dobierając spośród członków komisji zespół orzekający, kierowałby się charakterem i przedmiotem danej sprawy oraz stopniem jej trudności. Poza nim w zespole orzekającym uczestniczyłby wyznaczony urzędnik, doradca podatkowy, a w sprawie dotyczącej podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, także osoba wykonująca działalność gospodarczą w podobnym zakresie, zgłoszona przez samorząd zawodowy lub organizację gospodarczą, do której należy podatek.

Udział przedstawicieli podatników w rozstrzyganiu spraw przez organy podatkowe przyniosłby pozytywne efekty w postaci zmiany mentalności tych organów oraz zmiany wizerunku ich postrzegania przez podatników. Orzekanie w II instancji przez organ kolegialny z udziałem delegowanych podatników korzystnie wpłynęłoby na poziom orzecznictwa tych organów. Poza ponownym rozstrzygnięciem sprawy w postępowaniu odwoławczym organ sprawowałby niezależny wyłącznie od aparatu urzędniczego nadzór nad działalnością organów I instancji. Za wprowadzeniem jako zasady orzekania w II instancji przez organy kolegialne przemawia praktyka orzecznicza SKO – organów kolegialnych o charakterze *quasi* sądowym z wyspecjalizowanym czynnikiem zawodowym, bowiem mniej decyzji tych orga-

nów jest zaskarżanych przez podatników i uchylanych przez WSA niż decyzji dyrektorów izb skarbowych.

7. Właściwość rzeczowa komisji odwoławczych powinna obejmować ściśle określoną kategorię spraw podatkowych, tj:

- rozpatrywanie w II instancji spraw dotyczących podatku dochodowego od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach;
- rozpatrywanie odwołań od decyzji dotyczących określenia podatku dochodowego, gdy wysokość podstawy opodatkowania (dochodu bądź straty) oraz kwota podatku zostały określone w drodze oszacowania;
- szacunek przy ryczałtowych formach opodatkowania podatkiem dochodowym;
- odwołania od decyzji organów podatkowych ustalające podatek od towarów i usług na podstawie szacunkowo określonej wartości niezaevidencjonowanej sprzedaży;
- szacowanie podstawy opodatkowania w podatku akcyzowym.

Kategorie tych spraw są kontrowersyjne, a organy podatkowe mają stosunkowo dużą swobodę ustalania podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku do zapłaconia. Udział w tego rodzaju postępowaniach fachowców reprezentujących podatników jest jak najbardziej wskazany, gdyż wyeliminuje swoiste „karanie” podatników prowadząc do ustalenia kwot obrotu lub dochodu zbliżonych do rzeczywistych¹¹.

8. Należy utrzymać pion samorządowych organów podatkowych z dwustopniową strukturą tych organów. Organami I instancji byłiby jak dotychczas wójt, burmistrz (prezydent), starosta, marszałek województwa, natomiast w II instancji orzekałby organ kolegialny – samorządowe kolegium odwoławcze. Koncepcja ta odbiega od rozwiązań przyjętych w modelu litewskim i czeskim, w których podatkami lokalnymi administrują państwowe organy podatkowe a jednostki samorządu terytorialnego nie posiadają własnych organów podatkowych, czy nawet od rozwiązań francuskich, gdzie władztwo podatkowe związków lokalnych jest ograniczone. Samorządowe organy podatkowe w Polsce jak dotąd bez większych przeszkód zajmują się administrowaniem podatkami i opłatami samorządowymi i zmiany w strukturze tych organów nie są potrzebne. Konieczne jest natomiast uniezależnienie tych organów od nadzoru interpretacyjnego Ministerstwa Finansów, przekazanie im kompetencji w zakresie poboru wszystkich podatków i opłat samorządowych, oraz przyznanie pełni władztwa podatkowego starostom i marszałkom. Podsumowując dotychczasowe rozważania, optymalny model polskiej administracji podatkowej można zilustrować w formie poniższej tabeli.

11 L. Etel, K. Teszner, Udział obywateli w postępowaniu podatkowym, „Państwo i Prawo” 2008, nr 4, s. 44.

Tabela nr 1. Optymalny model administracji podatkowej w Polsce

Ministerstwo Finansów RP		
organ centralny w strukturze MF	Dyrektor Dyrekcji Generalnej ds. Podatków	
organ odwoławczy	Dyrektor Dyrekcji Podatkowej	Samorządowe kolegium odwoławcze
	Komisja odwoławcza przy Dyrekcji Podatkowej	
organ podatkowy I instancji	Naczelnik Urzędu Podatkowego	wójt, burmistrz (prezydent), starosta, marszałek województwa
	państwowe organy podatkowe	samorządowe organy podatkowe

Proponowane rozwiązania modelowe dotyczące pionu państwowych organów podatkowych tworzących administrację podatkową są bardzo zbliżone do rozwiązań przyjętych w modelu czeskim i litewskim. Jednocześnie trzeba zaznaczyć, że modele administracji podatkowej ukształtowane historycznie, jak niemiecki i francuski, nie mogą być skonstruowane natychmiast. Poza tym niemiecki model administracji podatkowej jest specyficzny z uwagi na federacyjny ustrój państwa. Stąd tak mocno rozbudowana administracja podatkowa jak niemiecka, składająca się z administracji federalnej oraz administracji krajów związkowych (landów), nie może służyć wprost za wyznacznik budowy nowoczesnej administracji podatkowej w Polsce.

Obok pożądaných, modelowych cech systemu organów administracji podatkowej w Polsce, należy wdrożyć także poniższe rozwiązania szczegółowe, stanowiące w znacznym stopniu o specyfice tej administracji.

1. Konieczne jest określenie na nowo pozycji organów kontroli skarbowej wyłącznie jako organów kontrolnych, z jednoczesnym pozbawieniem kompetencji orzeczniczych odnośnie określania zobowiązań podatkowych. Eliminowałoby to paradoksalną sytuację, gdy w obrębie administracji skarbowej różne kategorie organów posiadają te same kompetencje z powodu dublowania się zakresu działania niektórych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Istniejący stan rzeczy nie tylko utrudnia uzgadnianie działań kontrolnych. Wysoce kontrowersyjna jest sytuacja, w której w ramach jednego organu administracji skarbowej utrzymywana jest kumulacja uprawnień kontrolnych, orzeczniczych, a także operacyjno-rozpoznawczych w ramach wywiadu skarbowego i dochodzeniowych. Najbardziej właściwym rozwiązaniem jest rozdział tych kompetencji. Racjonalnym staje się postulat pozbawienia organów kontroli skarbowej uprawnień orzeczniczych, co spowoduje usunięcie dualizmu orzekania oraz rozwiąże problem jakiego rodzaju decyzje mogą wydawać te organy. Kompetencje przyznane organom kontroli skarbowej odnośnie kończenia postępowania kontrolnego decyzją wymiarową zbliżają je bowiem do organów podatkowych I instancji. Postępowanie kontrolne prowadzone przez or-

gan kontroli skarbowej powinno kończyć się wynikiem kontroli, który byłby doręczany kontrolowanemu podmiotowi oraz organowi korzystającemu z władztwa podatkowego.

2. Niezbędne jest uproszczenie skomplikowanych przepisów określających właściwość organów podatkowych. Instytucja ta jest uregulowana w zbyt wielu aktach normatywnych. Wydaje się, że część materii określonej w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych powinna znaleźć się w ustawach regulujących poszczególne podatki. Dodatkowo istnienie wielu organów podatkowych powoduje problemy z ustaleniem ich właściwości i generuje spory o właściwość. Na skomplikowanie właściwości miejscowej wpłynęło m.in. utworzenie urzędów skarbowych do spraw dużych podatników.

3. Konieczne jest wzmocnienie nadzoru Ministra Finansów nad podporządkowanym mu aparatem skarbowym. Przez wzgląd zwiększenie efektywności organów podatkowych (kwestionowanej m.in. w raportach NIK) powinien on w pełni korzystać z przyznanych mu uprawnień nadzorczych. Celem wyeliminowania procesu wzrostu zaległości podatkowych resort finansów powinien zwiększyć aktywność w nadzorze nad stosowaniem przez organy podatkowe przewidzianych prawem form zabezpieczeń należności podatkowych, przegląd kadr egzekucyjnych w urzędach skarbowych ich wzmocnienie i bieżące szkolenie.

4. W strukturze polskiej administracji podatkowej funkcjonuje obecnie aż 401 urzędów skarbowych w tym 20 wyspecjalizowanych. Decyzja czy część z nich powinna być zlikwidowana czy utrzymana powinna być poparta analizą funkcjonowania i poziomem efektywności poszczególnych jednostek. Zbędne jest utrzymywanie w strukturze administracji podatkowej organów niewydolnych, których koszt funkcjonowania jest zbyt duży w odniesieniu do zapewnianych budżetowi państwa wpływów. W należy wzmocnić kadrowo, finansowo i edukacyjnie komórki egzekucyjne w urzędach celem podniesienia efektywności egzekucji zaległości podatkowych.

5. Niezbędne jest podjęcie stosownych rozwiązań zmierzających do przyznania własnych dochodów podatkowych powiatom i województwom, a tym samym pozabawienie starosty i marszałka województwa statusu „ułamnych” organów podatkowych¹². Obecnie podmioty te, chociaż wymienione w art. 13 Ordynacji podatkowej, nie mogą korzystać z kompetencji przysługujących organom podatkowym. Trudno też uznać je za wyspecjalizowane organy podatkowe, skoro nie administrują żadnymi daninami publicznymi (nie mają określonej właściwości rzeczowej) i nie mają wpływu na ustalanie ich wysokości. Sytuacja ta może ulec zmianie przez przyznanie powiatom i województwom własnych podatków lokalnych.

6. Konieczne jest przekazanie samorządowym organom podatkowym pełni władztwa podatkowego nad podatkami stanowiącymi dochody gmin. Niezrozumiałe jest, dlaczego niektóre podatki samorządowe są nadal realizowane przez urzędy skarbowe. Zbędne jest utrzymywanie uczestnictwa organów państwowych w wy-

12 Proponuje się np: wyposażenie tych jednostek w kompetencje do kształtowania konstrukcji prawnej udziału w podatkach dochodowych; możliwość współdecydowania przy określaniu ulg i zwolnień; wprowadzenie instytucji dodatku do podatków, o którym decydowałyby samodzielnie – zob. L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 329.

miarze i poborze podatków stanowiących dochody budżetu gmin. Powoduje to większe koszty ich poboru i wydłuża okres przekazywania gminom tych należności.

7. Należy przekazać samorządowym kolegiom odwoławczym kompetencje dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego w zakresie podatków samorządowych. Dalsze utrzymywanie sytuacji, w której liczne samorządowe organy podatkowe I instancji zajmują się, zwykle bez odpowiedniego przygotowania merytorycznego, wydawaniem tych interpretacji, często ze sobą sprzecznych, należy ocenić jednoznacznie krytycznie.

8. Nawiązując do postulatu powierzenia gminom pełni władztwa podatkowego nad podatkami samorządowymi trzeba podkreślić, że naczelnik urzędu skarbowego nie powinien rozstrzygać o stosowaniu ulg i zwolnień w tych podatkach. Odebranie naczelnikom tego uprawnienia wyeliminuje kontrowersyjne i sporne problemy pojawiające na etapie instytucji współdziałania.

Podsumowanie

Kończąc należy podkreślić, że optymalny model funkcjonalny administracji podatkowej powinien być kompromisowym rozwiązaniem łączącym sprzeczne cele: zapewnienie dochodów z danin publicznych związkom publicznoprawnym z ukierunkowaniem na politykę fiskalną oraz z drugiej strony pełnić funkcję służebną, ułatwiać realizację podatnikom obowiązków podatkowych, rozwiązywać problemy w toku postępowania w sposób ugodowy. Ważne jest, by organy podatkowe działały praworządnie, z respektem dla praw podatników oraz zgodnie z dyrektywami postępowania podatkowego. Niezbędne wydaje się zatem stworzenie tzw. standardów dobrego administrowania daninami publicznymi.

Ponadto uwzględniając tzw. substrat osobowy jako charakterystyczną cechę organu administracji publicznej (w ujęciu podmiotowym) oraz funkcjonowanie organu za pośrednictwem osób fizycznych, należy pamiętać, że miernikiem jakości administracji podatkowej są wysokie kwalifikacje osób piastujących funkcje organów podatkowych, a także osób zatrudnionych w urzędach je obsługujących (aparacie pomocniczym). W konsekwencji istotnym postulatem staje się zmiana naboru urzędników do administracji podatkowej, opracowanie czytelnej polityki zatrudnienia kandydatów na urzędników, zapewnienie stałego dostępu do zawodu osób profesjonalnie wykształconych, a nie dopiero przygotowywanych do tego w trakcie zatrudnienia, regularne szkolenie urzędników i umożliwianie im podnoszenia kwalifikacji zawodowych. Potrzebne jest również opracowanie czytelnej ścieżki kariery urzędnika skarbowego oraz zasad awansu i premiowania. Jest to wręcz niezbędne wobec stałego odpływu doświadczonej kadry z administracji podatkowej oraz coraz lepszego przygotowania podatników do sporów z organami podatkowymi.

Annotation

Tax administration fulfils an important role in individual countries by moderating the results of financial crisis. The main condition of correct and effective realization of tasks imposed on administration, particularly in range of conscription of

budgetary revenue, is an organizational optimization of functional tax administration. A world crisis should be an inspiration to work on the introduction of an optimal and effective model of tax administration in Poland in a short time. The main assumptions of advisable, complex reforms in Polish tax administration which will contribute to its better functioning have been indicated in this publication.