

## Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia

Róża Kosińska, Eugeniusz Ruśkowski, Piotr Woltanowski\*

**Streszczenie:** Planując kompleksową reformę administracji podatkowej, należy uwzględnić potrzebę stabilności przyjętych rozwiązań. Warunkuje to należyta efektywność docelowego systemu; negatywnym przykładem służyć tu może częściowa reforma konsolidacyjna. Nie należy też dopuścić do sytuacji, w której proces reformowania przebiegający etapami zostanie zarzucony, nim osiągnie model docelowy. Reformatorzy muszą pamiętać także o potrzebie respektowania praw podatnika i ponadustawowych regulacji prawnych. Kluczową sprawą dla zapewnienia efektywności służb podatkowych jest odpowiednie przygotowanie merytoryczne pracowników wspieranych właściwą polityką kadrową i motywacyjną – należy rozważyć weryfikację kadr pod kątem wykształcenia i doskonalenia się. Nieocenione w tym względzie okazać się mogą długofalowe efekty działania Krajowej Szkoły Skarbowości.

**Słowa kluczowe:** stabilność, przygotowanie merytoryczne pracowników, prawa podatników

### Wprowadzenie

Twórcy reformy Krajowej Administracji Skarbowej deklarują, że proponowane przez nich rozwiązania przynieść mają „efektywny pobór podatków, usprawnienie obsługi podatnika, skuteczną egzekucję administracyjną należności pieniężnych, zmniejszenie luki podatkowej, poprawę skuteczności i efektywności w zwalczaniu oszustw podatkowych i odzyskiwaniu zaległości podatkowych i celnych, poprawę obsługi i wsparcia podatnika, w tym przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych, sprecyzowanie odpowiedzialności osób kierujących administracją skarbową, jednolite orzecznictwo w sprawach podatkowych i celnych na terenie całego kraju, efektywną, to znaczy rzetelną i szybką weryfikację danych podawanych przez podatników w deklaracjach podatkowych i dokumentach celnych, zwiększenie efektywności i skuteczności kontroli wywiązywania się przez podatników ze zobowiązań podatkowych, sprawny przepływ informacji, lepszą współpracę między sobą wszystkich organów administracji skarbowej, usprawnienie systemu doboru kadry, jej kształcenia i motywowania, stworzenie systemu zbierania i analizowania danych, usprawnienie systemu zapewniającego bezpieczeństwo

---

\* Uniwersytet w Białymstoku.

finansowe państwa, właściwe zorganizowanie ochrony celnej granicy wschodniej Polski, która jest jednocześnie granicą wschodnią UE, oraz poprawienie wizerunku administracji skarbowej<sup>1</sup>. Zgadając się z deklarowanymi celami, chcemy zaznaczyć, że dotychczasowe szeroko dyskutowane przez pracowników aparatu skarbowego<sup>2</sup> kolejne wersje ustaw reformujących służby podatkowe i celne wyznaczały przede wszystkim ramy organizacyjne, ale nie przewidywały eliminacji wielu istotnych czynników, które ograniczają efektywność tych służb. Doprowadziło to do sytuacji, w której koszty funkcjonowania administracji skarbowej w Polsce są najwyższe w UE i stanowiły aż 1,6% pobieranych przez nią należności budżetowych (*Tax Administration 2015...*). Można się obawiać, że przyszłe wprowadzane stopniowo i fragmentarycznie reformy struktury aparatu, o ile nie osiągnie się dzięki nim w możliwie krótkim czasie zadowalającego efektu końcowego, mogą nie mieć szansy na pomyślną realizację. Wydaje się, że kompleksową reformę strukturalną administracji skarbowej poprzedzać powinno trafne wskazanie wyzwań, jakie przed nami stoją, oraz błędów i czynników ograniczających efektywność, które trzeba w wyniku reformy wyeliminować. Uwzględniając potrzebę zapewnienia odpowiedniej efektywności służb podatkowych w okresie ich reformowania, autorzy chcą zwrócić uwagę na trzy podstawowe kwestie:

- a) potrzebę stabilności przyjętych rozwiązań;
- b) potrzebę zapewnienia odpowiedniego przygotowania merytorycznego pracowników aparatu skarbowego, właściwą politykę kadrową i motywacyjną;
- c) potrzebę respektowania praw podatnika i ponadustawowych regulacji prawnych.

Wydaje się, że powoływane w wyniku reformy struktury będą musiały przede wszystkim ograniczyć zjawisko luki podatkowej (w tym przede wszystkim w podatku od towarów i usług) oraz zapewnić skuteczną kontrolę uiszczania przez podatników należności podatkowych (Kosińska, Ruśkowski, Woltanowski, 2014, s. 36 i n.). Celom tym podporządkowane być powinny zarówno wymienione wyżej: polityka kadrowa, system motywacyjny, system szkoleń, a wreszcie struktura Krajowej Administracji Skarbowej. Same cele powinny być realizowane z uwzględnieniem respektowania praw podatnika i stabilności przyjętych rozwiązań.

## **1. Potrzeba stabilności przyjętych rozwiązań a doświadczenia reformy konsolidacyjnej**

Negatywnym przykładem w zakresie realizacji wymienionych 4 priorytetów jest reforma konsolidacyjna, w wyniku której od 1 kwietnia 2015 roku nastąpiło połączenie izby i urzędów skarbowych na poziomie każdego województwa i konsolidacja zadań pomocniczych wykonywanych dotąd odrębnie przez te jednostki organizacyjne w ramach jednostki budżetowej, której kierownikiem stał się dyrektor izby skarbowej. W zakres jego kompetencji

<sup>1</sup> Uzasadnienie projektu z 17 lutego 2016 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

<sup>2</sup> Przy pisaniu artykułu korzystano z wyników badań prowadzonych przez autorów na portalu internetowym Krajowej Sekcji Pracowników Skarbowych NSZZ „Solidarność”.

włączono procesy pomocnicze w kwestii: obsługi finansowej i kadrowej, zarządzania majątkiem, remontami i inwestycjami, zamówień publicznych, obsługi informatycznej, audytu, kontroli zarządczej, zarządzania jakością, komunikacji oraz informacji prawnie chronionych. Deklarowano, że miało to zaowocować lepszym wykorzystaniem zasobów kadrowych – przekwalifikowaniem części osób zajmujących się wcześniej zadaniami pomocniczymi i zatrudnieniem ich przy obsłudze podatnika, kontroli podatkowej i egzekucji administracyjnej. Ponadto do spodziewanych skutków konsolidacji zaliczono podniesienie wydajności, przejrzystości, szybkości działania, skuteczności w zakresie koordynacji realizowanych zadań oraz poziomu świadczonych przez administrację podatkową usług publicznych<sup>3</sup>.

Skutki konsolidacji znacznie odbiegają od zaprojektowanych założeń. Stworzone w wyniku reformy ogromne jednostki budżetowe o skomplikowanych, rozbudowanych terytorialnie strukturach, zatrudniające po kilka tysięcy pracowników, nie są w stanie wywiązywać się ze swoich zadań. Zadania ze skonsolidowanych obszarów realizowane w izbach skarbowych często wykonują osoby nieposiadające dotychczas żadnego doświadczenia w powierzonych im materii, na przykład osoba nieposiadająca żadnego doświadczenia zawodowego w obliczaniu płac zajmuje się rachunkowością budżetową, inna, zajmująca się dotychczas w urzędzie skarbowym rozliczeniami PIT, po konsolidacji dokonuje kontroli finansowej dokumentów księgowych. Czerpiąc wiedzę z forum skarbowców, podobne przykłady można mnożyć i mnożyć. Osoby z urzędów skarbowych, których zadania w wyniku konsolidacji przesunięto do izby skarbowej, skierowane do działań w innych obszarach, są zobowiązane do odbycia szkoleń przekwalifikujących. Szkolenia takie są dostępne głównie w systemie e-learningowym, jednak w ocenie osób szkolących się nie są wystarczające. Nie zapewniają odpowiedniego poziomu wiedzy do realizacji nowo powierzonych zadań. Osobnym problemem jest zaopatrzenie.

Centralizacja zaopatrzenia i obwarowanie kwestii zakupowych odrębnymi procedurami zamówieniowymi powoduje brak w urzędach skarbowych podstawowych artykułów biurowych (papier, tusz do drukarek i kserokopiarek, wkłady do długopisu). Pociąga to za sobą konieczność tak zwanych pożyczek pomiędzy urzędami („oddam, jak zrealizują nasze zamówienie”). Opisowana reforma – wbrew założeniom – okazała się kosztowna. Niezbędne było: przejście protokołami zdawczo-odbiorczymi aktywów i pasywów likwidowanych jednostek budżetowych; przerejestrowanie floty pojazdów, zakup certyfikatów kwalifikowanych, zakup wyposażenia stanowisk pracy, remonty w celu dostosowania pomieszczeń. Ponadto konieczne też było wydrukowanie (z reguły w dwóch egzemplarzach) i przekazanie pracownikom informacji o zmianie pracodawcy oraz odebranie szeregu oświadczeń o zapoznaniu się z nowymi regulacjami wewnętrznymi (m.in. w zakresie równego traktowania, ochrony ppoż., bezpieczeństwa danych osobowych, przetwarzania danych osobowych, polityki antymobbingowej, regulaminu pracy), zmiana zakresów obowiązków pracowników

---

<sup>3</sup> Usprawnienie organizacji Administracji Podatkowej – konsolidacja procesów pomocniczych, [http://www.mf.gov.pl/web/bip/administracja-podatkowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/2UWl/content/usprawnienie-organizacji-administracji-podatkowej-konsolidacja-procesow-pomocniczych](http://www.mf.gov.pl/web/bip/administracja-podatkowa/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/2UWl/content/usprawnienie-organizacji-administracji-podatkowej-konsolidacja-procesow-pomocniczych) (15.03.2016).

(zarówno przenoszonych do innych zadań, jak i aktualizacja pozostałych – w zakresie nazwy pracodawcy).

Znaczne gremium pracowników sygnalizuje też, iż nie wszystkie zasoby kadrowe skonsolidowanych obszarów zasilają wskazywane na wstępie działy (kontroli, egzekucji) borykające się od dłuższego czasu ze znacznym niedoetatowaniem. Istnieją stanowiska pracy przypisane do sekretariatu naczelnika, gdzie pomimo przeniesienia zadań na szczebel izby skarbowej nie zweryfikowano rzeczywistego i aktualnego obciążenia pracownika tego stanowiska, a które z oczywistych względów wydaje się być żadne, nie powierzono mu też żadnych nowych, dodatkowych zadań. W taki sposób istnieje niczym niezakłócona i powszechnie akceptowana przez szczebel naczelników dysproporcja obciążenia pomiędzy pracownikami i komórkami.

## **2. Potrzeba zapewnienia odpowiedniego przygotowania merytorycznego pracowników aparatu skarbowego i właściwa polityka kadrowa**

Właściwe określenie zagrożeń dla realizacji podatkowych dochodów budżetowych i czynników ograniczających efektywność służb podatkowych i celnych prowadzi do konstatacji, że głównym wyzwaniem stojącym przed reformowanym systemem jest odpowiednie zaplecze kadrowe, merytoryczne i informatyczne pracowników. Powyższe nie od dziś stanowi wyzwanie dla Ministerstwa Finansów. Niski poziom wynagrodzeń, a co za tym idzie – brak właściwej motywacji, niestabilność zatrudnienia, brak gwarantowanej ścieżki awansu zawodowego już od pewnego czasu powodują odpływ doświadczonej kadry do sektora prywatnego. Sięgając do informacji dostępnych na internetowej stronie Biuletynu Służby Cywilnej, dostrzegamy na przestrzeni lat dużą rotację kadrową w służbach podatkowych. Oznacza to ni mniej, ni więcej tylko to, że działalność administracji podatkowej w dużej mierze opiera się na nowych, niedoświadczonych pracownikach, których wykształcenie nie przekłada się w żaden sposób na realizowane zadania służbowe. Wśród podstawowych wymagań wskazywanych w ogłoszeniach o naborze w większości wymieniane jest wykształcenie średnie, a dopiero w pożądanym wyższe profilowe (prawo, administracja, ekonomia). Wydaje się, że tu tkwi przyczyna kolejnej bolączki administracji skarbowej – problemu ze stosowaniem prawa podatkowego.

Z informacji posiadanych przez zespół badawczy (pochodzących zarówno z wypowiedzi na forum skarbowców, jak i ustnych wywiadów udzielanych przez pracowników fiskusa) wynika, że Ministerstwo Finansów nie posiada skatalogowanego korpusu pracowniczego wskazującego zarówno potencjał kadrowy istniejący, jak i pożądaný, oraz adekwatność obsady zajmowanych stanowisk do posiadanych kwalifikacji i wykształcenia. Z informacji tych wynika też, że Ministerstwo nie posiada wiedzy co do obszerności, wielkości poszczególnych grup kadrowych, czyli liczby zatrudnianych magistrów prawa, administracji i ekonomii, licencjatów administracji, a także ich specjalizacji. Osobną – w pewnym sensie niezbadaną – tajemnicą jest liczba czynnych zawodowo naukowców zasilających korpus

służby cywilnej i szeregi administracji podatkowej oraz to, w jakim stopniu ich predyspozycje wywodzące się z wykształcenia i posiadanych stopni naukowych wykorzystywane są dla potrzeb całej organizacji. Wydaje się niezbędny powrót do pomysłu sprzed lat weryfikacji kadr pod kątem wykształcenia i doskonalenia się.

Prowadzone badania naukowe wskazują na potrzebę szkoleń zewnętrznych i wewnętrznych, w tym przede wszystkim o charakterze studyjnych warsztatów (w ocenie respondentów szkolenia e-learningowe są w tym zakresie niewystarczające). Tematyka szkoleń powinna być zróżnicowana i obejmować między innymi zagadnienia prawidłowej wykładni, modelu stosowania prawa i luki podatkowej (Kosińska, Ruśkowski, Woltanowski, 2015, s. 181). Istotne jest przy tym zreformowanie aktualnego systemu szkoleniowego i nieopieranie go na okresowych akcjach zobowiązania pracowników do udziału w niskiego poziomu szkoleniach organizowanych w odległych zakątkach Polski. Z informacji płynących od pracowników administracji skarbowej wynika, że zdarza się często, iż faktyczna tematyka szkoleń diametralnie odbiega od uprzedniej oferty edukacyjnej lub że szkolenia prowadzą osoby nieposiadające wiedzy praktycznej o funkcjonowaniu i specyfice organizacyjnej aparatu skarbowego. To powoduje, że przekazywanych treści nie da się przenieść na grunt skarbowości. Dotychczasowe doświadczenia związane ze szkoleniami po przeprowadzonej reformie konsolidacyjnej nie nastrajają optymistycznie – Ministerstwo Finansów podaje, że w 2014 roku Centrum Edukacji Zawodowej Resortu Finansów przeszkoliło łącznie 759 osób w ramach rezerwy szkoleniowej dedykowanej osobom objętym konsolidacją. Szkolenia te adresowano przede wszystkim do osób, które po konsolidacji zasiliły komórki spraw wierzycielskich (177 osób) i obsługi bezpośredniej (145 osób). „Zakres szkoleń został dobrany, tak aby przeszkolony pracownik miał wiedzę z najpopularniejszych zagadnień podatkowych i był przygotowany do podstawowej obsługi podatnika. Szkolenia były kontynuowane w 2015 r. i objęły 1215 osoby” (Pismo Dyrektora Departamentu...). W opinii badanych (użytkowników forum skarbowcy.pl) szkolenia były niewystarczające. Podkreślić należy, że obok adekwatnej polityki kadrowej wobec osób posiadających odpowiednie wykształcenie kierunkowe i szkoleń wysokiej jakości niezbędne jest zapewnienie pracownikom administracji skarbowej możliwości samokształcenia. Nieprenumerowanie przez urzędy podstawowych czasopism fachowych, niekupowanie przez nie niezbędnych publikacji (komentarzy, monografii) ma negatywne konsekwencje dla jakości pracy urzędników, a niestety w opinii pracowników służb skarbowych jest to w ostatnim czasie powszechne. Oszczędności tego typu z oczywistych względów wpływają na jakość stosowania prawa.

Celowi rozwiązania problemu luki podatkowej należy także podporządkować strukturę organizacyjną administracji skarbowej, w tym zaplecze kadrowo-osobowe. Kluczowe wydaje się przede wszystkim zwiększenie obsady komórek analiz i planowania oraz kontroli podatkowej. Wskazane struktury powinny być doskonale skomunikowane, ale terytorialnie rozdzielone. Znajomość miejscowych warunków sprzyja skuteczności kontroli i obniża jej koszt. Dodatkowo istnienie oddziału kontroli w miejscowym urzędzie działa motywująco i prewencyjnie na podatników. W dobie rozwoju, doskonalenia i unowocześniania programu

e-deklaracje wydaje się oczywista konieczność rozbudowy działalności kontrolnej organu podatkowego. Doświadczenia pracowników analiz i planowania w czynnościach sprawdzających bez udziału podatnika, z użyciem narzędzi informatycznych, wskazują na odsetek nieprawidłowości zamierzonych i niezamierzonych, koniecznych do wyeliminowania w toku czynności urzędowych z udziałem podatnika. To natomiast wskazuje na potrzeby kadrowe, o których była mowa wyżej, na konieczność alokacji kadry z odpowiednim wykształceniem i predyspozycjami.

Potrzeba podnoszenia kompetencji pracowników skarbowości jest szczególnie wyraźna w świetle wyników badań nad modelem stosowania prawa podatkowego w praktyce prowadzonych przy okazji poprzedniej reformy KAS. Przeprowadzone badania naukowe wykazały wówczas wadliwość procesu stosowania prawa oraz niską świadomość w zakresie rozumienia przez pracowników organów podatkowych samego pojęcia stosowania prawa podatkowego (pomimo tego, iż zakresy ich obowiązków wskazywały na konkretne sposoby stosowania tego prawa) (Kosińska, Woltanowski, 2007, s. 211 i n.). Nieprawidłowości te dotyczyły wykładni prawa – stwierdzono częste zastępowanie językowych reguł interpretacyjnych wykładnią celowościową, której kierunek wyznaczała paremia *in dubio pro fisco*, i niestosowanie w praktyce wykładni systemowej. Obserwowany w praktyce model stosowania prawa sprowadzał się do następujących stadiów: ustalenie konsekwencji prawnych, jakie w danym przypadku organ chciałby orzec; dobór przepisów prawnych uzasadniających te konsekwencje; analiza stanu faktycznego sprawy pod kątem wyodrębnienia konkretnych działań podatnika oraz jego ewentualnych zamierzeń w celu wyciągnięcia konsekwencji prawnych, jakie w danym przypadku organ chciałby orzec, i ustalenie treści normy prawnej uzasadniającej te konsekwencje (Kosińska, Woltanowski, 2007, s. 214). Opisana praktyka, obecnie nadal popularna, odbiega od założeń teoretycznych i metodologicznych kreowanych przez doktrynę i orzecznictwo, wypacza sens postępowania dowodowego, prowadząc do przerzucania ciężaru dowodowego, i skutkuje zniekształceniem końcowych ustaleń faktycznych. Badania wykazały ponadto brak praktycznej realizacji zasad podatkowych i norm konstytucyjnych oraz dominację w praktyce pozaprawnych wzorców stosowania prawa, które wypaczyły treść i zmarginalizowały w znacznym zakresie rolę wzorców prawnych. Wzorce pozaprawne zdaniem respondentów były „podstawowe”, „oczywiste” oraz „najbardziej adekwatne”. Opisany model stosowania prawa miał zdaniem pracowników organów podatkowych najlepiej służyć pozyskaniu jak największych wpływów do budżetu państwa (Kosińska, Woltanowski, 2007, s. 217).

W opisanej sytuacji pozostaje wiązać nadzieje z powołaniem Krajowej Szkoły Skarbowości, o której mowa w art. 45–47 projektu z 17 lutego 2016 roku ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Jej celem miałyby być kształcenie i doskonalenie zawodowe kadr KAS oraz kadr innych jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych, w tym urzędu obsługującego tego ministra. Projekt wymienia zadania Szkoły: realizację polityki szkoleniowej Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, koordynowanie działalności szkoleniowej w KAS oraz



tworzenie i rozwój systemu szkoleń. Twórcy projektu przewidzieli, że w celu realizacji tych zadań Szkoła może współpracować z krajowymi i zagranicznymi organizacjami oraz instytucjami, szkołami i placówkami naukowo-badawczymi. Działalność Szkoły, o ile będzie odpowiednio prowadzona i obsadzona, może wprowadzić nową jakość do nowo utworzonej Krajowej Administracji Skarbowej i przyczynić się radykalnie do zwiększenia jej efektywności.

### 3. Potrzeba respektowania praw podatnika i ponadustawowych regulacji prawnych

Proponowana reforma Krajowej Administracji Podatkowej, o ile ma być rozwiązaniem stabilnym, winna uwzględniać potrzebę zagwarantowania podatnikowi odpowiedniego standardu ochrony jego praw. Standard ten wyznacza Konstytucja RP zawierająca kluczowe w tej mierze zapisy art. 78 ustanawiającego zasadę dwuinstancyjności postępowania. Zasada ta dotyczy wszystkich rozstrzygnięć indywidualnych kształtujących prawa i obowiązki strony postępowania wydanych w pierwszej instancji – zarówno decyzji administracyjnych, jak i orzeczeń sądowych. Zgodnie z art. 78 Konstytucji „każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji”, a zatem podatnik ma prawo do rozpatrzenia swojej sprawy podatkowej dwukrotnie, przy czym „sposób rozpoznania przez organ odwoławczy odbiega od tego, który jest aktualny w toku postępowania przed organem pierwszej instancji. Obejmuje ono w pierwszej kolejności element kontroli zapadłego rozstrzygnięcia, który daje dalszy asumpt do analizy stanu faktycznego i prawnego sprawy”<sup>4</sup>. W orzecznictwie podkreśla się tę dwoistość, wskazując, iż organ odwoławczy jest zobowiązany do odniesienia się do zarzutów zawartych w odwołaniu oraz do ponownego rozparzenia sprawy<sup>5</sup>. Jednocześnie „rozpoznając sprawę, organ II instancji rozstrzyga przy tym na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego przez organ I instancji, jak również na podstawie materiału zebranego w postępowaniu odwoławczym. Niezależnie od powyższego organ odwoławczy obowiązany jest do ponownej oceny zgromadzonych w sprawie dowodów i oceny ich wiarygodności, co musi znaleźć swoje odzwierciedlenie w treści uzasadnienia decyzji tego organu”<sup>6</sup>. Niezbędne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego przez organ drugiej instancji oraz (co do zasady) wydanie merytorycznej decyzji. Artykuł 78 Konstytucji znajduje bezpośrednie rozwinięcie w art. 127 Ordynacji podatkowej („Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”), stąd często strony wnoszą skargi do sądów administracyjnych, wymieniając jako podstawę zarówno art. 127 Ordynacji, jak i art. 78 Konstytucji (przykładowo zarzucając „naruszenie art. 127 Ordynacji

<sup>4</sup> Wyrok NSA z 2.02.2016, sygn. akt. I FSK 1639/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (15.03.2016).

<sup>5</sup> Wyrok NSA z 7.10.2010, sygn. akt I GSK 226/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (15.03.2016).

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 20.01.2016, sygn. akt I SA/Gd 1546/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (15.03.2016).

podatkowej i art. 78 Konstytucji RP poprzez naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania w sprawach podatkowych, a uchybienie to miało istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż doprowadziło do naruszenia gwarancji konstytucyjnych zawartych w art. 78 Konstytucji RP<sup>7</sup>) lub wskazując zarzut naruszenia art. 78 Konstytucji jako oddzielną podstawę kontroli prawidłowości działań administracji skarbowej<sup>8</sup>.

Dwuinstancyjność postępowania podatkowego służy ochronie interesów strony postępowania podatkowego poprzez zapobieganie pomyłkom i arbitralności decyzji wydawanych w pierwszej instancji. Trybunał Konstytucyjny podkreśla jej związek z zasadą demokratycznego państwa prawnego i stanowiących jej rozwinięcie prawa do dobrej administracji i zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa<sup>9</sup>. Norma wynikająca z art. 78 Konstytucji winna oddziaływać zarówno na strefę stosowania, jak i stanowienia prawa, wyznaczając między innymi model postępowania podatkowego, a pośrednio wpływając również na strukturę organizacji administracji podatkowej i sądownictwa w sprawach podatkowych, wyznaczając ustawodawcy standardy, których musi on przestrzegać. Musi być ona uwzględniana również przy pracach nad nową kodyfikacją procedury podatkowej i nad kształtem Krajowej Administracji Skarbowej.

Ustrojodawca pozostawił natomiast twórcom przepisów o administracji skarbowej i o postępowaniu podatkowym swobodę w zakresie wyboru optymalnego modelu środka zaskarżenia – apelacyjnego, mieszanego lub kasacyjnego i (w pewnym ograniczonym zakresie) stopnia dewolutywności postępowania. Zwłaszcza ta ostatnia kwestia może się okazać kluczowa dla zapewnienia odpowiedniego poziomu ochrony praw podatnika w przepisach o KAS. Treść art. 78 Konstytucji wskazuje na potrzebę zapewnienia możliwości „zaskarżenia” rozstrzygnięcia. Zastosowanie pojęcia *zaskarżenie* pozwoliło na „objęcie jego zakresem różnych, specyficznych dla danej procedury, środków prawnych, których cechą wspólną jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji”<sup>10</sup>. Orzecznictwo nie pozwala na jednoznaczne stwierdzenie, czy Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że dewolucja jest nieodzowna. Obok orzeczeń zdecydowanie wskazujących na potrzebę jej zachowania („środek zaskarżenia powinien spełniać wymóg dewolutywności, tj. aby skorzystanie z niego przez stronę powodowało przeniesienie rozpatrzenia sprawy do wyższej (drugiej) instancji”<sup>11</sup>) pojawia się linia orzecznicza wskazująca, iż dewolutywność (w wymiarze personalnym lub organizacyjnym) w postępowaniu administracyjnym i sądowym nie musi zawsze występować, jednak stanowi w orzecznictwie Trybunału *sui generis* zasadę kierunkową, zgodnie z którą

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 27.01.2016, sygn. akt I SA/Bd 905/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> (15.03.2016).

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> Wyrok TK z 16.06.1999, sygn. akt P 4/98, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>10</sup> Wyrok TK z 12.06.2002, sygn. akt P 13/01, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>11</sup> *Ibidem*.



środek zaskarżenia powinien być dewolutywny oraz suspensywny<sup>12</sup>. Polski sąd konstytucyjny wyznacza przy tym ustawodawcy pewien margines swobody podyktowany całością kształtem unormowań determinujących przebieg danego postępowania<sup>13</sup>. „Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, brak cechy dewolutywności środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym nie przesądza automatycznie o niekonstytucyjności takiego rozwiązania, jeżeli brak ten jest zrównoważony gwarancjami procesowymi chroniącymi podmiot, o którego prawach i wolnościach rozstrzyga się w tymże postępowaniu”<sup>14</sup>. Trybunał Konstytucyjny podkreśla potrzebę stworzenia w procedurze, w której nie zostałyby zachowane dewolutywność, odpowiednich gwarancji procesowych, które będą rekompensować brak dewolucji<sup>15</sup>. Należy przy tym pamiętać o wielokrotnie podkreślanej w orzecznictwie Trybunału specyfice materii podatkowej – rozszerzenie niedewolutywności postępowania poza ramy wyznaczone treścią art. 221 Ordynacji podatkowej (w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium) w połączeniu ze znaczną ingerencją prawną w sferę praw i wolności podatnika stać się może podstawą do stwierdzenia niekonstytucyjności takich rozwiązań<sup>16</sup>.

Konstytucja w zd. 2 art. 78 dopuszcza wyjątki od zasady dwuinstancyjności. Powinny być one ustanowione ustawowo. Pomimo że Konstytucja nie precyzuje charakteru tych wyjątków, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że ustawodawcę obowiązuje szereg zasad przy ich formułowaniu:

- a) wyjątki te nie mogą prowadzić do naruszenia innych norm konstytucyjnych;
- b) ich zakres, wielość lub ranga „nie może powodować przekreślenia samej zasady ogólnej, która na gruncie zwykłego ustawodawstwa stałaby się *de facto* wyjątkiem od wprowadzanej w różnych regulacjach procesowych reguły postępowania jednoinstancyjnego”<sup>17</sup>;
- c) odstępstwo od zasady dwuinstancyjności „powinno być podyktowane szczególnymi okolicznościami, które usprawiedliwiałyby pozbawienie strony postępowania środka odwoławczego”<sup>18</sup>.

Należy przy tym pamiętać o orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, który wskazuje, że ustawodawcy przysługuje pewien zakres swobody w przedmiotowym

<sup>12</sup> Wyrok TK z 25.07.2013, sygn. akt SK 61/12, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>13</sup> Wyrok TK z 14.03.2006, sygn. akt SK 4/05, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>14</sup> Wyrok TK z 25.07.2013, sygn. akt SK 61/12, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>15</sup> *Ibidem*. Por. Kmieciak (2009), s. 139 i n.

<sup>16</sup> Por. wyrok TK z 25.07.2013, sygn. akt SK 61/12, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>17</sup> Wyrok TK z 12.06.2002, sygn. akt P 13/01, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

<sup>18</sup> *Ibidem*.

zakresie, jednak ewentualne wyłączenia spod reguły instancyjności nie mogą naruszać prawa do sądu<sup>19</sup>.

Zachowanie odpowiednich standardów w zakresie prawa do sądu jest drugim kluczowym z punktu widzenia reformy Krajowej Administracji Skarbowej postulatem, jaki należy tu podnieść. Wprowadzenie postępowania jednoinstancyjnego (oprócz ryzyka niekonstytucyjności takiego rozwiązania) z możliwością natychmiastowego odwołania się od decyzji wydanej przez organ KAS do sądu administracyjnego spowodowałaby zwielokrotnienie się liczby spraw tego typu w sądach i paraliż wojewódzkich sądów administracyjnych. Nawet przy założeniu niesłuchanej rozbudowy struktury sądów rozwiązanie takie okazałoby się równie kosztowne, co zapewniające wyższy standard ochrony praw podatnika jedynie iluzorycznie. Trybunał podkreślał niejednokrotnie, iż „należy zdecydowanie odrzucić taką interpretację treści prawa, o którym mowa w art. 78 Konstytucji, która prowadziłaby do uznania, iż «materialnie równoważnym» korelatem środka odwoławczego od decyzji administracyjnej jest skarga do sądu administracyjnego. Chodzi o odmiennosć zakresu i kryteriów kontroli realizowanej w ramach postępowania odwoławczego *sensu largo* oraz przez sąd administracyjny, jak i o odmiennosć podejmowanych przez te organy rozstrzygnięć”<sup>20</sup>.

## Uwagi końcowe

Przed przystąpieniem do nieodzownej kompleksowej reformy administracji skarbowej należy określić wyzwania, błędy i czynniki ograniczające efektywność, które trzeba w wyniku tej reformy wyeliminować. Zadaniem KAS będzie przede wszystkim ograniczenie zjawiska luki podatkowej i zapewnienie skutecznej kontroli uiszczania należności podatkowych. By to osiągnąć, należy opracować i wdrożyć stabilny system, w którym polityka kadrowa, sposoby motywowania pracowników, podnoszenia ich kwalifikacji oraz sama struktura KAS służyć będą temu celowi. Należy przy tym dbać o należyty poziom respektowania praw podatnika i konstytucyjności przyjętych rozwiązań. Obecny niski poziom wynagrodzeń, niestabilność zatrudnienia oraz brak gwarantowanej ścieżki awansu zawodowego skutkuje odpływem doświadczonej kadry do sektora prywatnego. Doświadczeni pracownicy zastępowani są często osobami bez wykształcenia kierunkowego. Niezbędne jest także określenie istniejącego potencjału kadrowego i weryfikacja adekwatność obsady zajmowanych stanowisk do posiadanych kwalifikacji i wykształcenia. Należy zapewnić pracownikom odpowiedni poziom szkoleń zewnętrznych i wewnętrznych oraz możliwość samokształcenia (prenumerowanie czasopism fachowych, zapewnienie niezbędnych publikacji – komentarzy i monografii).

Badania wskazują również na potrzebę zwiększenia obsady komórek analiz i planowania oraz kontroli podatkowej i konieczność alokacji kadry z odpowiednim wykształceniem

<sup>19</sup> Decyzja ETPC z 10.02.2000 w sprawie Stawicki przeciwko Polsce.

<sup>20</sup> Wyrok TK z 13.03.2013, sygn. akt K 25/10, Internetowy Portal Orzeczeń TK, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo> (15.03.2016).

i predyspozycjami. Kluczowe znaczenie przy jej kształceniu będzie miała prawdopodobnie Krajowa Szkoła Skarbowości. Reforma Krajowej Administracji Podatkowej musi uwzględnić ponadto potrzebę zagwarantowania podatnikowi odpowiedniego standardu ochrony jego praw, w tym zasady dwuinstancyjności postępowania z art. 78 Konstytucji. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego w sprawie potrzeby zapewnienia dewolucyjności postępowania nie jest jednoznaczne i nie pozwala na wyraźne stwierdzenie, czy Trybunał stoi na stanowisku, że dewolucja jest nieodzowna. Wydaje się jednak, że w związku ze znaczną ingerencją prawną prawa podatkowego w sferę praw i wolności podatnika brak dewolucji stać się może podstawą do stwierdzenia niekonstytucyjności takich rozwiązań. Ponadto wprowadzenie postępowania jednoinstancyjnego spowodowałoby zwielokrotnienie się liczby spraw tego typu w sądach i w efekcie paraliż wojewódzkich sądów administracyjnych.

## Literatura

- Kmiecik, Z. (2009). Instancyjność postępowania administracyjnego (uwagi prawnoporównawcze). W: M. Wierzbowski, J. Jagielski, A. Wiktorowska, E. Stefańska (red.), *Współczesne zagadnienia prawa i procedury administracyjnej. Księga jubileuszowa dedykowana prof. zw. dr. hab. Jackowi Langowi*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kosińska, R., Ruśkowski, E., Woltanowski, P. (2014). Tax Gap Management by Public Tax Authorities in the Polish Tax System. *Annual Center Review*, 7.
- Kosińska, R., Ruśkowski, E., Woltanowski, P. (2015). Zarządzanie luką podatkową w polskim systemie podatkowym przez organy podatkowe. W: K. Raczkowski (red.), *Zarządzanie w systemie gospodarczym. Szanse i zagrożenia*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kosińska, R., Woltanowski, P. (2007). Teoretyczny model stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe a jego realizacja w praktyce. W: Z. Gilowska, H. Izdebski, K. Raczkowski (red.), *Efektywna administracja skarbowa*. Warszawa: Ministerstwo Finansów.
- Tax Administration 2015. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Pobrane z: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015\\_tax\\_admin-2015-en#.V816qtSLTs0](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#.V816qtSLTs0) (15.03.2016).

## EFFICIENCY IN REFORMS OF THE TAX SERVICES – SELECTED ISSUES

**Abstract:** A comprehensive reform of the tax administration must take into account the need for stability of the solutions. It determines the further reasonable efficiency of the system and a partial consolidation reform may serve as the negative example in Poland. Introduced changes should not be allowed to be abandoned, as it was at the first attempt to introduce KAS. Reformers must also bear in mind the need to respect the rights of the taxpayer and legal regulations that are superior to acts. The proper preparation of substantive staff is the key issue to be ensured for the efficiency of tax services. It ought to be supported by appropriate policy and personnel motivation. The verification of personnel should be considered for further training and improvement of the service. Long-term effects of the National School of Treasury's actions can turn to be invaluable in this matter.

**Keywords:** stability, expertise of employees, taxpayers rights

## Cytowanie

- Kosińska, R., Ruśkowski, E., Woltanowski, P. (2016). Efektywność służb podatkowych w okresie ich reformowania – wybrane zagadnienia. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 6 (84/2), 17–27. DOI: 10.18276/frfu.2016.6.84/2-02.