

Karol Dąbrowski, Pracownia Badań nad Samorządami

Urzędy skarbowe w Polsce 1996–2012. Podstawy normatywne funkcjonowania

Tax Offices in Poland 1996–2012. Normative basis for the functioning

tekst przesłany do redakcji 4 listopada 2012 roku, zrecenzowany 4 i 13 marca 2013 roku

Streszczenie

Artykuł "krok po kroku" omawia przepisy ustawy o urzędach i izbach skarbowych z 1996 roku. Opisuje przede wszystkim organizację urzędów skarbowych. Autor bazuje na stanie prawnym z dnia 1 listopada 2012 roku. Jego zdaniem należy na nowo napisać tekst ustawy, ponieważ po wielu nowelizacjach jest on redakcyjnie niespójny. Należy też poprawić regulacje, dotyczące konkursów na stanowiska naczelników urzędów skarbowych. Podkreśla rolę urzędów skarbowych, jako tych instytucji administracji skarbowej, które stoją najbliżej obywateli. Stąd też ich pozycja powinna być przedmiotem szczególnej uwagi resortu finansów. Bardzo ważna jest też ochrona urzędów przed upolitycznieniem, wpływami władz centralnych – rządowych i lokalnych – samorządowych.

Słowa kluczowe: administracja skarbowa

Summary

The article discusses "step by step" the provisions of the Act on Tax Offices and Tax Chambers of 1996. It describes primarily the organization of tax offices. The article is based on the legislation in force as at 1 November 2012. In the author's opinion, the text of the Act should be rewritten because its current edition is incoherent due to numerous amendments. Furthermore, the regulations concerning recruitment of Heads of Tax Offices should be improved. The author emphasizes the role of tax offices as the institutions of fiscal administration which are the closest to citizens. Hence, they should receive special attention of the department of finance. Another important



issue is protection of tax offices against politicization and influence of central and local governments.

Keywords: fiscal administration

1. Wstęp

Artykuł odnosi się do podstaw normatywnych funkcjonowania urzędów skarbowych w Polsce w latach 1996 - 2012. Dwudziesta rocznica uchwalenia ustawy z dnia 29 grudnia 1982 roku o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych^[1] jest dobrą okazją do zaprezentowania przepisów regulujących działalność administracji skarbowej szczebla podstawowego. Analiza postanowień ustawy o urzędach i izbach skarbowych pozwala też na wyprowadzenie wniosków natury ogólnej z zakresu legislacji administracyjnej oraz teorii administracji. Retrospektywne spojrzenie na opisywane regulacje prawne uzupełnia dotychczasową literaturę przedmiotu^[2].

2. Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 roku o urzędach i izbach skarbowych

Urzędy skarbowe działają na podstawie ustawy z dnia 21 czerwca 1996 roku o urzędach i izbach skarbowych^[3]. Tekst pierwotny ustawy ukazał się w Dzienniku Ustaw z 30 sierpnia 1996 roku. Ustawa nosiła wówczas nazwę ustawy o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych^[4]. Zaczęła obowiązywać od dnia 1 stycznia 1997 roku, a 31 maja 2004 roku ogłoszono jej tekst jednolity^[5].

Ustawa jest bardzo skromna – z dziesięciu artykułów, w dodatku część jest już uchylonych (1 - 4, 6, 7, 8a i 9), najważniejsze rozwiązania normatywne zawarte zostały, w znacząco rozbudowanych na tle pozostałych przepisów, artykułach 5 oraz 5a, co redakcyjnie tworzy niespójny obraz tekstu prawnego. Dlatego też warto byłoby przygotować nową wersję ustawy z prawidłową numeracją przepisów i rozbiciem artykułów 5 i 5a na osobne jednostki redakcyjne. Wówczas ustawa niewątpliwie zyskałaby na przejrzystości. Ponadto można byłoby dokonać poprawek redakcyjnych tam, gdzie nadal wymienia się urzędy skarbowe jako organy administracji publicznej oraz Ministra Finansów zamiast Ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W artykule piątym, który jest tak naprawdę pierwszym przepisem omawianej ustawy, ustawodawca wprowadził normę ogólną, mówiącą o podległości (w rozumieniu: służbowej i osobowej) dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych (tj. organów administracji

rządowej niezespalonej) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (art. 5 ust. 1). W jednym przepisie zawarto więc dwa istotne wskazania na temat statusu osób kierujących urzędami i izbami skarbowymi. Po pierwsze, że dyrektorzy i naczelnicy są organami administracji rządowej niezespalonej. Po drugie, że podlegają ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych.

W drodze nowelizacji wprowadzono dwa dodatkowe ustępy, mówiące o programach pilotażowych (art. 5 ust. 1a i 1b), a potem kolejne dwa dotyczące kontroli wewnętrznej (art. 5 ust. 1c i 1d). Warto byłoby przenieść te uregulowania do osobnego przepisu. Rozbijają one bowiem tok redakcyjny tekstu, gdyż ustęp 3 również ma charakter zasadniczy – określa status urzędów skarbowych i izb skarbowych, jako aparatu pomocniczego organów, jakimi są naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb skarbowych.

Ustępy 4-5f opisują procedurę powoływania i odwoływania organów podatkowych, więc w zupełności mogłyby tworzyć odrębny przepis tym bardziej, że do nich odnosi się odpowiednie rozporządzenie wykonawcze, którym jest rozporządzenie z dnia 14 lipca 2008 roku w sprawie trybu powołania komisji i przeprowadzania konkursu na stanowisko dyrektora izby skarbowej i naczelnika urzędu skarbowego^[6].

Ustępy 6-7 określają kompetencje naczelników i dyrektorów, z zastrzeżeniem, że pod pojęciem zakresu działania urzędów skarbowych należy rozumieć zakres działania naczelnika urzędu skarbowego. Aparat pomocniczy nie ma własnego zakresu działania, a jedynie obsługuje organ podatkowy, jakim jest naczelnik, wykonujący kompetencje własne. Kompetencje te decydują o wyodrębnieniu danej jednostki jako organu w systemie administracji publicznej. Powiązany z nimi jest ustęp 8 mówiący o tym, że izba skarbowa jest organem wyższego stopnia w stosunku do urzędu skarbowego (ściślej: dyrektor izby skarbowej wobec naczelnika urzędu skarbowego).

Ustępy 9-9c artykułu 5 zakreślają ogólne zasady ustalania właściwości miejscowej, jest w nich mowa o tzw. dużych urzędach skarbowych (zwanym też wojewódzkimi) oraz wyraźnie odcinają się pod kątem treści od systematyki komentowanego artykułu. Ustęp 10 zaś ponownie zawiera normę ogólną, przyznającą Ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienia do określenia organizacji urzędów i izb skarbowych, jak też nadawania im statutów w drodze zarządzenia, a nie rozporządzenia.

W trakcie obowiązywania ustawy Minister Finansów trzykrotnie skorzystał z delegacji ustawowej, dokonując zmian w organizacji urzędów i izb skarbowych w latach 1996, 2006 oraz 2010. Wydał w tej sprawie zarządzenia nr 86 z dnia 23 grudnia 1996 roku^[7]; nr 13 z dnia 20 czerwca 2006 roku^[8], a także aktualnie obowiązujące – zarządzenie nr 39 z dnia 21 września 2010

roku^[9]. Z punktu widzenia sprawności działania administracji publicznej na uwagę zasługuje możliwość delegowania uprawnień oraz wydawania opinii przez naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektora izby skarbowej na rzecz pracowników urzędów skarbowych (§ 2 ust. 2 oraz § 6 ust. 2 zarządzenia)^[10].

Minister może także tworzyć stałe punkty obsługi podatników, które są dodatkowymi terenowymi jednostkami organizacyjnymi administracji skarbowej, wchodzącymi w skład urzędów skarbowych, organizowanymi w miastach będących siedzibą powiatów, w których nie ma urzędów skarbowych. Celem istnienia punktów jest ułatwienie obsługi podatników, przybliżenie administracji do obywatela oraz odciążenie urzędów skarbowych w większych miastach. Jest to interesujący przykład sposobu organizowania lokalnej administracji publicznej. W województwie lubelskim jest jeden taki punkt w Świdniku; w podlaskim w Sejnach; pomorskim – dwa; śląskim – jeden; warmińsko-mazurskim – trzy; zachodniopomorskim – trzy. Z reguły są one tworzone w województwach większych terytorialnie a mniej zaludnionych, gdy odległość od urzędu skarbowego do miasta powiatowego wynosi około 30 albo 40 kilometrów (na przykład w województwie warmińsko-mazurskim) i mogą wystąpić trudności komunikacyjne (np. w województwie zachodniopomorskim).

O ile usytuowania na mapie Polski stałych punktów obsługi podatników można dokonać zarządzeniem, które zaliczane jest do prawa wewnętrznego, o tyle terytorialny zasięg działania oraz siedziby naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych są już regulowane w drodze rozporządzenia. Umieszczenie w danym mieście siedziby urzędu skarbowego i zakreślenie jego właściwości miejscowej jest niewątpliwie istotne dla podatników. Stąd też prawidłowe rozplanowanie administracji skarbowej na obszarze Polski wymaga uregulowania w akcie prawnym wyższego rzędu. W tej materii obowiązuje rozporządzenie z dnia 19 listopada 2003 roku^[11].

W przeliczeniu na województwa, statystyka urzędów skarbowych (łącznie z tzw. wojewódzkimi, ale bez biur Krajowej Informacji Podatkowej i Biura Wymiany Informacji Podatkowej w Koninie) przedstawia się następująco: województwo dolnośląskie – 34 urzędy; kujawsko-pomorskie – 23; lubelskie – 22; lubuskie – 14; łódzkie – 29; małopolskie – 28; mazowieckie – 51; opolskie – 13; podkarpackie – 23; podlaskie – 15; pomorskie – 21; śląskie – 37; świętokrzyskie – 15; warmińsko-mazurskie – 16; wielkopolskie – 39; zachodniopomorskie – 20^[12]. Część urzędów stanowią tzw. "małe urzędy skarbowe", których naczelnicy nie prowadzą egzekucji administracyjnej i mogą być nieco inaczej ujmowane w statystykach. W województwie lubelskim dotyczy to naczelników urzędów skarbowych w Łęcznej i Rykach (załącznik nr 3 do rozporządzenia z dnia 19 listopada 2003 roku). Szczególną pozycję zajmuje też II Urząd Skarbowy Warszawa-

Śródmieście. Właściwy jest w sprawach związanych z rozliczaniem i zwrotem podatku VAT dla podmiotów zagranicznych^[13].

Biuro Wymiany Informacji Podatkowej w Koninie powstało w 2004 roku. Początkowo działało w strukturach Ministerstwa Finansów, a od 2006 roku jest wewnętrzną jednostką organizacyjną Izby Skarbowej w Poznaniu. Potwierdza numery identyfikacyjne VAT podmiotów z państw członkowskich Unii Europejskiej na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych. Od 18 czerwca 2012 roku funkcjonuje w ramach Krajowej Informacji Podatkowej^[14].

W tym miejscu wypada również wspomnieć o istniejących do 2010 roku ośrodkach zamiejscowych izb skarbowych. Działały w wybranych dawnych miastach wojewódzkich, które po reformie administracyjnej straciły status stolic województw. Przed 1999 rokiem zasadą było bowiem, iż w każdym z 49 województw funkcjonowała jedna izba skarbowa. Po zmniejszeniu liczby województw do 16 zlikwidowano większość izb skarbowych. Dlatego ośrodki utworzono w Ciechanowie, Radomiu i Siedlcach; Suwałkach; Bielsku-Białej i Częstochowie; Nowym Sączu i Tarnowie; Zamościu; Piotrkowie Trybunalskim i Sieradzu; Elblągu; Kaliszu i Pile; Krośnie; Jeleniej Górze i Wałbrzychu; Gorzowie Wielkopolskim^[15]. Jak stwierdził w jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny, ośrodki zamiejscowe nie były organami podatkowymi, a jedynie elementem struktury organizacyjnej izb skarbowych, tj. aparatu pomocniczego organu jakim był dyrektor izby skarbowej^[16].

Wracając do omawiania przepisów ustawy stwierdzić należy, że artykuł 5a określa zasady przeprowadzania zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego dla podatników, którzy przechodzą pod właściwość tzw. dużego urzędu skarbowego.

Artykuł 6a statuuje dzień 31 lipca jako Dzień Skarbowości i w tym miejscu warto zauważyć, iż autorzy ustawy w tak drobnej kwestii zdecydowali się wyodrębnić dodatkowy, osobny przepis w środku tekstu, a nie zdecydowali się na taki zabieg legislacyjny wobec pozostałych, znacznie ważniejszych i obszerniejszych zagadnień.

Artykuły 8 i 8b dotyczą spraw personalnych – dodatku kontrolerskiego dla pracowników przeprowadzających kontrole podatkowe oraz kontrole wewnętrzne, a ponadto składania przez pracowników urzędów i izb skarbowych oświadczeń majątkowych. Ustęp 4 artykułu 8b zawiera odesłanie do ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne^[17].

Artykuł 10 jest przepisem końcowym. Przewiduje, iż ustawa o urzędach i izbach skarbowych wchodzi w życie w terminie i na zasadach określonych w ustawie z dnia 8 sierpnia 1996 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące funkcjonowanie gospodarki i administracji publicznej^[18]. Wedle punktu pierwszego artykułu 30 tej ustawy z dniem wejścia w życie ustawy

o urzędach i izbach skarbowych utraciła moc obowiązująca ustawa z dnia 29 grudnia 1982 roku o urządzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych^[19].

3. Nowelizacje ustawy z dnia 21 czerwca 1996 roku o urzędach i izbach skarbowych

Ustawa o urzędach i izbach skarbowych była kilkunastokrotnie nowelizowana. Po raz pierwszy nastąpiło to w roku 1997. Artykuł 93 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 roku – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowym Rejestrze Sądowym^[20] zastąpił w artykule 5 ust. pkt 3 wyrazy "podmiotów gospodarczych" wyrazem "przedsiębiorców". Wynikało to z wprowadzania do polskiego porządku prawnego ustawowej definicji przedsiębiorcy i odchodzenia od terminu "podmiot gospodarczy".

Ustawa o działach administracji rządowej z dnia 4 września 1997 roku^[21] artykułem 71 zmieniła tytuł ustawy, skreślając wyrazy „o urządzie Ministra Finansów”. Skreślono ponadto artykuły 1-4 oraz artykuł 9. Artykuły początkowe odnosiły się do zadań Ministra Finansów, zakresu działania, a także obszaru współdziałania z innymi organami władzy rządowej, zaś artykuł dziewiąty przyznawał Prezesowi Rady Ministrów możliwość dookreślenia zakresu działania Ministra Finansów oraz nadania Ministerstwu Finansów statutu. Poza tym w tekście ustawy zamiast wyrażenia „Minister Finansów” wprowadzono wyrażenie „Minister właściwy do spraw finansów publicznych” (art. 71 pkt 3 ustawy o działach w zw. z art. 5 ust. 9 ustawy o urządzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych). Było to zgodne z tendencją do celowego niedookreślenia sztywnych nazw kierowników resortów w ustawach szczególnych. Jest to prawidłowe rozwiązanie legislacyjne tym bardziej, że ustawa zasadnicza przewiduje istnienie tylko niektórych wymienionych z nazwy kierowników resortów, np. Ministra Obrony Narodowej. Reguły logiki pozwalają zresztą na formułowanie w taki sposób definicji klasycznej Ministra Finansów, jako ministra ("genus") właściwego do spraw finansów publicznych ("differentia specifica"). Omawiane zmiany weszły w życie z dniem 1 kwietnia 1999 roku, wedle artykułu 97 ustawy o działach.

1 stycznia 2001 roku weszła w życie nowelizacja wprowadzona mocą artykułu 61 ustawy z dnia 22 grudnia 2000 roku o zmianie niektórych upoważnień ustawowych do wydawania aktów normatywnych oraz o zmianie niektórych ustaw^[22]. Opublikowana została w Dzienniku Ustaw z 22 grudnia, więc czas od publikacji do obowiązywania był krótki. Wstawiono wówczas do ustawy artykuł 8a przewidujący tworzenie swego rodzaju funduszy specjalnych w urzędach skarbowych na pokrycie wydatków związanych z prowadzeniem egzekucji administracyjnej, prowizje pracowników oraz

"finansowanie przedsięwzięć usprawniających egzekucję administracyjną". Środki miały pozostawać do dyspozycji naczelników urzędów skarbowych. Ostatnie sformułowanie biorąc pod uwagę wymóg zachowania precyzji legislacyjnej mogło wydawać się niefortunne. Przeznaczenie środków publicznych na premie dla funkcjonariuszy publicznych też mogło budzić wątpliwości. Ponadto równolegle istniał artykuł 7, pozwalający na odprowadzenie 20 % "dodatkowych wpływów podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych" na "usprawnienie funkcjonowania jednostek organizacyjnych resortu finansów" (ale z wyłączeniem przedsiębiorstw) oraz na premie dla pracowników, w szczególności tych, którzy "przyczynili się bezpośrednio do uzyskania dodatkowych wpływów". W uproszczeniu, na fundusz miały trafiać środki pobrane od wierzycieli, na rzecz których władze skarbowe prowadziły egzekucję. Artykuł 8a został uchylony w 2004 roku, o czym będzie dalej mowa.

Dla wykonania wspomnianych przepisów Minister Finansów wydał dwa zarządzenia w sprawie rodzajów wpływów budżetowych uznawanych za dodatkowe, sposobu ich rozdysponowania oraz zasad przyznawania premii: nr 4 z dnia 29 marca 2001 roku^[23], a potem kolejne nr 41 z dnia 24 grudnia 2003 roku. Przestało ono obowiązywać, gdy uchylono artykuł 8a oraz znowelizowano artykuł 7. Ponadto wydano trzy kolejne rozporządzenia w sprawie zasad gospodarki finansowej: 2 stycznia 2001 roku^[24]; 2 października 2003 roku^[25]; 29 grudnia 2004 roku^[26]. Ostatnie utraciło moc obowiązującą 31 grudnia 2005 roku.

W 2002 roku ustawą z dnia 7 czerwca 2002 roku o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw^[27] dodano artykuł 5 ust. 1a i 1b oraz zmieniono artykuł 5 ust. 9. Zmiany weszły w życie z dniem 1 lipca 2002 roku. Ustępy 1a i 1b dały możliwość Ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych przeprowadzania programów pilotażowych, czyli wypróbowania pewnych rozwiązań organizacyjnych w wybranych urzędach skarbowych. Przepisy określają cel takich "eksperymentów". Chodzi bowiem o "potwierdzenie przydatności rozwiązań organizacyjnych usprawniających działanie administracji skarbowej i celnej (...) sprawdzenie możliwości usprawnienia pracy urzędów i obsługi podatników" (ust. 1a i 1b). W ramach programów testowano na przykład oprogramowanie komputerowe, systemy zarządzania jakością, usprawnienie obsługi podatników^[28].

Ważniejszą okazała się zmiana ust. 9 w artykule 5. Nadała ona uprawnienie Ministrowi Finansów do tworzenia specjalnych urzędów skarbowych. Określone kategorie podatników można było wyjąć spod właściwości miejscowej danego urzędu skarbowego i przenieść z mocy prawa do "specjalnego" urzędu skarbowego. Z punktu widzenia teorii administracji

jest to interesujące rozwiązanie organizacyjne. Przemawia za nim konieczność zgrupowania w jednym miejscu fachowej siły biurokratycznej do obsługi skomplikowanych spraw podatkowych i podatników obracających poważnymi kwotami. Krytyka takiego posunięcia może być dwojaka: z jednej strony może to grozić rozbudową i tak nadmiernej biurokracji, a z drugiej dyskryminowaniem podatników będących przedsiębiorcami, osiągających najwyższe dochody.

Z dniem 1 stycznia 2003 roku weszły w życie zmiany wynikające z dwóch przepisów: artykułu 63 ustawy z dnia 6 lipca 2001 roku o gromadzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu informacji kryminalnych oraz o Krajowym Systemie Informatycznym^[29], artykułu 10 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw^[30]. Artykuł 63 dodał punkt 7a w artykule 5 ustawy o urzędach i izbach skarbowych, poszerzając zakres działania naczelników urzędów skarbowych o obowiązek współpracy z Szefem Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych (Centrum jest komórką organizacyjną Komendy Głównej Policji)^[31]. Zaś artykuł 10 dokonał zmiany można by rzec kosmetycznej. Punkt 1 w ustępie 6 artykułu 5 ustawy o urzędach i izbach skarbowych przed nowelizacją przewidywał, iż do zakresu działania urzędów skarbowych należało "ustalanie lub określanie i pobór podatków oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów". Po zmianie omawiany punkt otrzymał brzmienie następujące: "ustalanie lub określanie i pobór podatków, opłat, niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności - w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych przepisach".

1 września 2003 roku i 1 stycznia 2004 roku zaczęły obowiązywać zmiany wynikające z artykułu 15 ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zadania i kompetencje organów oraz organizację jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych^[32]. Zmiany były poważne, dotyczyły szeregu ustępów i punktów z artykułu 5; dodano artykuły 5a oraz 8b; uchylono artykuł 6; zmieniono artykuły 7, 8 i 8a. Ustawa z 2003 roku była ważnym aktem prawnym w dziejach skarbowości III RP i zwano ją dlatego "ustawą konsolidacyjną"^[33].

Autorzy ustawy zdecydowali się zastosować następujący mechanizm legislacyjny: artykuł 5 ust. 9a i 9b oraz artykuł 7 wchodziły w życie z dniem 1 stycznia 2004 roku, a reszta zmian z dniem 1 września 2003 roku (art. 40 pkt 2 ustawy o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych). Ustępy 9a i 9b dotyczyły "dużych urzędów skarbowych". Przewidziano, iż zostaną utworzone do obsługi podatkowych grup kapitałowych, banków, zakładów

ubezpieczeń, jednostek działających na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi, funduszy inwestycyjnych, funduszy emerytalnych, oddziałów lub przedstawicielstw przedsiębiorstw zagranicznych, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które - w uproszczeniu - osiągnęły przychód ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości co najmniej 5 milionów euro, zarządzały przedsiębiorstwami zagranicznymi lub były zarządzane przez przedsiębiorstwa zagraniczne.

W strukturze administracji skarbowej pojawiły się też wspomniane już tzw. "małe urzędy skarbowe". Są to takie urzędy, których naczelnicy nie mają prawa do egzekwowania należności podatkowych. Jak pisali Leszek Bielecki i Monika Münnich, "ich zadaniem jest zbliżenie administracji skarbowej do podatnika poprzez zwiększenie liczby jej placówek w województwie, a w konsekwencji doprowadzenie do efektywniejszego załatwiania bieżących spraw podatników"^[34].

O ile wojewódzkie kolegia skarbowe nie utrzymały się długo w systemie polskiej administracji skarbowej, o tyle nadanie statusu organu podatkowego naczelnikom urzędów skarbowych i dyrektorom izb skarbowych była zmianą istotną i trwałą. Istotną, ponieważ słusznie ustawodawca doprecyzował rolę naczelnika urzędu skarbowego, jako organu administracji publicznej, który ma do dyspozycji aparat pomocniczy w postaci urzędu skarbowego. Przeniesiono tym samym kompetencje urzędów skarbowych na naczelników, a izb skarbowych na dyrektorów.

Interesujące jest uzasadnienie likwidacji wojewódzkich kolegiów skarbowych. Kolegia miały być kolegialnymi ciałami koordynującymi działania administracji podatkowej, służby celnej, kontroli skarbowej z udziałem wojewodów. Okazało się jednak, iż tworzenie osobnego gremium i formalizowanie trybu jego działania było zbędne, a kolegia - jak ujęto w uzasadnieniu - "nie osiągnęły pożądanej skuteczności" (uzasadnienie w programie Lex). Nie posiadały też własnych kompetencji, ani też nie odciążały organów wchodzących w ich skład. Zabrakło więc przesłanki do tworzenia z nich kolejnej biurokratycznej instytucji - brak zadań własnych, uprawnień władczych, odpowiedzialności i własnego aparatu, a przede wszystkim kompetencji. Sprawy rozpatrywane na posiedzeniach kolegiów zdaniem autorów projektu ich zniesienia równie dobrze, a może nawet lepiej mogły być rozstrzygane bez narzucania organom (tj. dyrektorom izb skarbowych, izb celnych, urzędów kontroli skarbowej, naczelnikom urzędów skarbowych reprezentujących pozostałych naczelników urzędów skarbowych z danego województwa) formalnych ram działania i sztywnych procedur. Poza tym zauważono, iż środki i czas poświęcone na organizowanie spotkań mogły zostać efektywniej wykorzystane w trakcie swobodnego współdziałania

instytucji podległych Ministerstwu Finansów. Stworzenie zatem – jak to zapowiedziano w uzasadnieniu ustawy powołującej kolegia – "instrumentu umożliwiającego poszczególnym pionom administracji skarbowej w województwie koordynację swych działań w stopniu uzasadnionym potrzebami tych służb i ich funkcjami, wymianę informacji, inicjowanie i opiniowanie rozwiązań w zakresie prawa podatkowego" okazało się zbędną ingerencją ustawodawcy w życie biurokracji. Widać zatem na przykładzie wojewódzkich kolegiów skarbowych, iż korzystniej dla lokalnej administracji (szczególnie niezespólonej) jest pozostawienie jej swobody działania na obszarach wspólnego zainteresowania różnych urzędów, niż odgórne narzucanie przez organy centralne form koordynacji.

Ponadto w trakcie tej nowelizacji – zgodnie z zasadami fachowości i apolityczności administracji publicznej – wprowadzono procedurę powoływania naczelników i dyrektorów w drodze konkursów. Z punktu widzenia administracji skarbowej jej niezależność od innych struktur administracji publicznej jest nad wyraz pożądana i powinna być zachowywana z należytą uwagą. Ten element konstrukcji skarbowości w Polsce winien też budzić szczególne zainteresowanie opinii publicznej. Niezależność władz skarbowych od innych władz rządowych oraz władz samorządowych stanowi o możliwości jej prawidłowego funkcjonowania. W momencie, gdy następuje upolitycznienie skarbowości dochodzi do nadwyrężenia zaufania obywateli do państwa, a administracja skarbowa zamiast stać na straży interesu publicznego, staje się narzędziem w rękach partii politycznych i lokalnych koterii. Traci również walor obiektywizmu oraz zaufanie podatników, skłaniając obywateli do łamania i obchodzenia prawa. Zaufanie to jest przede wszystkim ważne dla lokalnych społeczności, mających styczność z urzędami skarbowymi o niewielkim zasięgu terytorialnego działania. Zwłaszcza tam wkraczanie elementów politycznych naruszałoby zasady praworządności, poszanowania słuszych interesów obywateli, budzenia zaufania do władzy publicznej, wyrażonymi przez Kodeks postępowania administracyjnego^[35]. Utrata tych wartości, które z punktu widzenia władz centralnych nie zawsze są w pełni dostrzegane byłaby wysoce dotkliwa właśnie na tym podstawowym szczeblu administracji skarbowej. W przypadku lokalnej biurokracji widać wyraźnie, iż weberowski model administracji w skrajnym mechanicystycznym ujęciu, jako maszyny bezosobowo realizującej powszechnie obowiązujące przepisy prawa jest niepełny. Istota rzeczy tkwi we współpracy między urzędnikiem a podatnikiem z korzyścią dla interesu publicznego. Zarówno jednemu, jak i drugiemu, w prawidłowo działającym państwie, zależy na tym, żeby sprawa administracyjna została załatwiona a postępowanie sprawnie przeprowadzone.

Autorzy nowelizacji owszem wprowadzili konkursową procedurę obsadzania stanowisk naczelników i dyrektorów, ale jednocześnie zaplanowali,

iż może być ona przełamywana w drodze faktycznych posunięć Ministra Finansów. Ustępy 5e i 5f przewidują, że "Minister właściwy do spraw finansów publicznych może nie powołać na stanowisko dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego kandydata wyłonionego w drodze konkursu w przypadku, jeżeli żaden z kandydatów nie gwarantuje obiektywnego wypełniania obowiązków dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego" (ust. 5e). Zaś "w przypadku gdy dwa kolejne konkursy nie wyłonią kandydata oraz w przypadku, o którym mowa w ust. 5e, minister właściwy do spraw finansów publicznych może powołać osobę na stanowiska [naczelników i dyrektorów - przyp. autora] bez konkursu" (ust. 5f). Nie jest prawidłowe w kraju pretendującym konstytucyjnie do bycia demokratycznym państwem prawnym, by Minister miał możliwość podważenia werdyktu komisji konkursowej, którą sam powołuje (art. 5 ust. 5b), w sytuacji gdy samodzielnie w drodze rozporządzenia określa tryb jej powołania, tryb przeprowadzania rzeczono konkursu oraz dokumentację przedkładaną przez kandydatów (art. 5 ust. 5d).

Sformułowanie "niegwarantowania obiektywnego wypełniania obowiązków" przynależy do katalogu zwrotów niedookreślonych. Nie powinny znajdować one szerokiego zastosowania w konstruowaniu podstaw funkcjonowania służby cywilnej. Użycie ich w zbyt daleko idącym zakresie mogłoby naruszać pewność i stabilność pracy aparatu biurokratycznego. Jak napisał Piotr Sawczuk, mechanizm ten "może być wykorzystywany do wyboru kandydata nie według jego rzeczywistych predyspozycji lecz według politycznego klucza. Ponadto (...) obowiązujące przepisy nie zawierają żadnych kryteriów, na podstawie których członkowie komisji egzaminacyjnej formułują swoją ocenę uczestnika konkursu, jak również, że nie są oni zobowiązani do uzasadnienia swego stanowiska - co również może prowadzić do nadużyć"^[36].

Krytykę tego rozwiązania podkreślili Leszek Bielecki i Monika Münnich dodając, iż negatywne rozwiązania związane z przeprowadzaniem konkursu na stanowisko naczelnika urzędu skarbowego są potęgowane brakiem stabilizacji stosunku pracy naczelników urzędów skarbowych. Osoby pełniące te funkcje mogą być bowiem "w każdej chwili odwołane przez organ je powołujący bez podania uzasadnienia", a "praktyka ostatnich lat pozwala na stwierdzenie, że taka swoboda w obsadzaniu kadry wśród wysokich urzędników skarbowych towarzyszy każdej zmianie politycznej na stanowisku ministra finansów następującej w wyniku wyborów parlamentarnych". Zaś obecny sposób powoływania organów podatkowych, "to niestety iluzja konkursu, który ma wyłonić osoby na tak odpowiedzialne stanowiska związane z finansami publicznymi"^[37].

Z drugiej strony można uważać, iż przepisy powinny zostawiać pewne pole do elastycznego działania ze strony organu kierowniczego, jakim jest Minister Finansów, wobec organów mu podległych. Każda decyzja ministra skutkująca brakiem powołania musi posiadać uzasadnienie oraz wskazywać przesłanki, jakimi się kierował Minister uznając, iż dany kandydat nie gwarantuje obiektywnego wypełniania obowiązków naczelnika urzędu skarbowego czy dyrektora izby skarbowej. Mogą być to na przykład informacje medialne na temat uprzedniej działalności danej osoby lub jej powiązań majątkowo-personalnych z osobami skazanymi za umyślne popełnienie przestępstwa skarbowego, albo też negatywne wyniki kontroli przeprowadzonych w jednostkach administracji skarbowej uprzednio kierowanych przez taką osobę (wydziałach, departamentach, referatach itp.).

Konkludując powyższe rozważania można stwierdzić, że autorzy aktów prawnych wprowadzając luzy ustawodawcze winni je tak konstruować, by można było z nich skorzystać dopiero przy zachowaniu maksymalnej obiektywności.

Zmiany zaprowadzane ustawą o utworzeniu Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych były ostatnimi przed uchwaleniem w 2004 roku tekstu jednolitego ustawy o urządach i izbach skarbowych^[38]. Były też badane pod kątem zgodności z Konstytucją przez Trybunał Konstytucyjny. Wyrokiem z dnia 20 czerwca 2005 roku Trybunał stwierdził zgodność zmienionych przepisów ust. 9a - 9c artykułu piątego oraz artykułu 5a ustawy o urządach i izbach skarbowych z ustawą zasadniczą^[39]. Trybunał uznał ponadto, że "w świetle obowiązującej Konstytucji, nie ma podstaw do kwestionowania podstawy prawnej utworzenia Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych, jako ciał działających wewnątrz administracji rządowej". Natomiast ocena celowości utworzenia Kolegiów wykroczała - zdaniem Trybunału - poza ramy kontroli konstytucyjnej^[40].

Od 2004 do 2012 roku pojawiły się cztery nowelizacje, omówione poniżej. Etapami weszły w życie zmiany wynikające z ustawy z dnia 25 listopada 2004 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw^[41]. Znowelizowano artykuł 7 precyzując, iż na nagrody dla pracowników administracji skarbowej przeznaczają się 20 % dochodów uzyskanych przez Skarb Państwa tytułem przypadku rzeczy lub korzyści majątkowych pochodzących z ujawnionych przestępstw i wykroczeń przeciwko mieniu oraz przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych (art. 26 ustawy nowelizującej). Uchylono jednocześnie omawiany artykuł 8a. Z tym, że zmiana artykułu siódmego weszła w życie z dniem 1 stycznia 2005 roku, a skreślenie artykułu 8a z dniem 1 stycznia 2006 roku. W celu wykonania artykułu siódmego Minister Finansów wydał w dniu 6 kwietnia 2005 roku zarządzenie

nr 10 w sprawie zasad przyznawania i wypłacania nagród z funduszu motywacyjnego^[42].

Jak podano w uzasadnieniu "Funkcjonowanie środków specjalnych było wielokrotnie krytycznie oceniane, zwłaszcza takich których źródłami przychodów były kary wymierzane w postępowaniu administracyjnym, przeznaczane m.in. na nagrody i premie dla pracowników jednostek organizacyjnych uprawnionych do wymierzania kar oraz z części dodatkowych dochodów budżetu państwa, które tymi dodatkowymi dochodami były tylko do czasu orzeczenia o ich zwrocie podatnikowi, ale do tego czasu z tych środków dokonano już wypłat nagród i premii. Ponadto plany środków specjalnych były prezentowane w załączniku do ustaw budżetowych w kwotach zbiorczych według poszczególnych części budżetowych, zawierających stan środków obrotowych na początek roku, przychody, wydatki i stan środków obrotowych na koniec roku budżetowego. Zakres tych informacji nie pozwala w toku prac nad budżetem na szczegółową analizę planów poszczególnych środków specjalnych" (uzasadnienie z programu Lex). Można by rzec, że chęć poprawienia działania biurokracji zbiegła się więc z potrzebą usprawnienia prac nad budżetem państwa, dając finalnie produkt w postaci nowelizacji prawa.

Artykuł 192 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi^[43] zmienił punkt 4 w ustępie 9b artykułu 5 opisywanej w artykule ustawy. Do właściwości "dużych urzędów skarbowych" weszły zamiast "jednostek działających na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych" - jednostki działające na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku o obrocie instrumentami finansowymi^[44] oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych". Była to zmiana o charakterze porządkującym. Tym sposobem tzw. duże urzędy skarbowe objęły swą właściwością podmioty, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do publicznego obrotu giełdowego. W praktyce chodzi najczęściej o spółki giełdowe.

Wraz z likwidacją państwowych zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych ustawą z dnia z dnia 27 sierpnia 2009 roku – Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych^[45], uchylono artykułem 25 tejże ustawy, w ustawie o urzędach i izbach skarbowych, wyżej omawiany, artykuł siódmy. Chodziło o zniesienie tzw. funduszy motywacyjnych. Powodem ich zniesienia był także fakt, iż coraz bardziej upodabniały się do zlikwidowanych w 2004 roku środków specjalnych, postrzeganych jako nieefektywna forma gospodarowania środkami publicznymi^[46]. Jednocześnie pomysł wynagradzania funkcjonariuszy publicznych wykrywających przestępstwa na szkodę Skarbu Państwa nie został zarzucony, gdyż już w uzasadnieniu ustawy zapowiedziano podjęcie prac "w zakresie stworzenia nowego mechanizmu motywacyjnego dla pracowników izb i urzędów

skarbowych oraz funkcjonariuszy celnych, Policji i Straży Granicznej" (uzasadnienie z programu Lex). Zmiana weszła w życie z dniem 1 lipca 2010 roku^[47]. Chodziło też o uzyskanie dodatkowych oszczędności w budżecie państwa. Ograniczono środki finansowe pozostające do dyspozycji naczelników urzędów skarbowych oraz zmniejszono tzw. część ruchomą wynagrodzenia pracowników skarbowości. Brak funduszy motywacyjnych może więc powodować, iż nie można w administracji skarbowej wprowadzić systemu wynagrodzeń opartego na bodźcach materialnych, które skłaniałyby pracowników do efektywniejszej pracy i umożliwiały nagradzanie najlepszych. Z drugiej strony można żywić obawy, czy tego typu środki we wszystkich urzędach byłyby wydatkowane w sposób obiektywny.

30 lipca 2010 roku została wprowadzona do obrotu prawnego ostatnia z obowiązujących obecnie nowelizacji komentowanej ustawy. Artykuł 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw^[48] dodał artykuł 5 ust. 1c i 1d, artykuł 6a oraz zmienił artykuł 8.

Ustęp 1c przewiduje, iż Minister Finansów kontroluje prawidłowość wykonywania zadań przez naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych, jak również kontrolę urzędów i izb (jako aparatów pomocniczych naczelników i dyrektorów), a także przestrzeganie zasad etyki zawodowej, bezstronności i obiektywizmu działania pracowników zatrudnionych w urzędach i izbach skarbowych. Tryb postępowania kontrolnego określa rozporządzenie wykonawcze wydane na podstawie ust. 1d. Uzupełnienie ustawy o dodatkowe ustępy było spowodowane tym, że zniesiono tzw. kontrolę resortową.

Kontrola resortowa była wykonywana na mocy przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej^[49], ale do czasu ich nowelizacji. Zmieniając ustawę o kontroli skarbowej zniesiono tzw. kontrolę resortową. Artykuł 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw^[50] uchylił pkt 15 artykułu drugiego ustawy o kontroli skarbowej. Kontroli resortowej dotyczyło też zarządzenie nr 1 Ministra Finansów z dnia 14 stycznia 1999 roku w sprawie organizacji i trybu działania kontroli resortowej^[51]. Do 2003 roku kontrolę resortową wykonywały służby kontroli resortowej skupione w Biurze Kontroli Resortowej Ministerstwa Finansów. Po 2003 roku kontrola była zadaniem Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

Obecnie kontroli dotyczy rozporządzenie z dnia 24 listopada 2011 roku w sprawie kontroli w izbach i urzędach skarbowych^[52]. Weszło w życie 2 grudnia 2011 roku. Dla naczelników urzędów skarbowych ważne jest, aby kontrolujący terminowo sporządzali protokół kontroli i wystąpienie pokontrolne; o ile oczywiście zostaną stwierdzone nieprawidłowości.

W przypadku bowiem niestwierdzenia nieprawidłowości albo gdy nieprawidłowości zostają usunięte przed zakończeniem kontroli, czyli w trakcie jej trwania, to zespół kontrolny przygotowuje sprawozdanie (§ 11 rozporządzenia).

Zmienionym artykułem 8 przewidziano, iż pracownikom, którzy przeprowadzają kontrolę przysługuje dodatek kontrolerski. Zaś artykuł 6a ustanowił dzień 31 lipca Dniem Skarbowości. Uprzednio regulacja "święta skarbowości" była zamieszczona w wyżej wzmiankowanym zarządzeniu nr 11 Ministra Finansów z dnia 21 lipca 2008 roku w sprawie ustanowienia "Dnia Skarbowości"^[53].

Sprawy związane z dodatkiem kontrolerskim reguluje rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie dodatku kontrolerskiego dla pracowników podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych^[54]. Uprzednio obowiązywało rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2003 roku^[55], a w latach dziewięćdziesiątych sprawy te regulowane były zarządzeniami. Można więc zaobserwować przenoszenie rozwiązań normatywnych z poziomu prawa wewnętrznego obowiązującego na szczebel podustawowy, co należy ocenić pozytywnie.

4. Zakończenie

W artykule "krok po kroku" omówiono przepisy ustawy o urzędach i izbach skarbowych z 1996 roku. Opisano przede wszystkim organizację urzędów skarbowych. Autor jest bowiem zdania, iż urzędy skarbowe – najniższe i podstawowe ogniwo administracji skarbowej – powinny być przedmiotem szczególnej uwagi resortu finansów, rządu i obywateli. Od sprawnego funkcjonowania urzędów zależy nie tylko pobór podatków, które powinny być maksymalnie uproszczone; ale też sposób postrzegania biurokracji skarbowej przez społeczeństwo. Polityka rządu powinna być ukierunkowana na ułatwianie, a nie komplikowanie pracy urzędnikom. Zawile przepisy i wadliwe koncepcje organizacyjne powstające na szczeblu ministerialnym, rządowym oraz parlamentarnym utrudniają funkcjonowanie nie tylko podatnikom, ale także samej biurokracji.

[1] Dz. U. Nr 45, poz. 289.

[2] Zob. np. S. Bułajewski, *Administracja niezespółona*, [w:] *Administracja rządowa w Polsce*, red. M. Chmaj, Warszawa 2012, s. 188; A. Kulmatycki, *Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 roku*, Warszawa 2008, s. 15; P. Sawczuk, *Niezespółona administracja skarbowa*, [w:] *Niezespółona administracja rządowa*, red. M. Czuryk, M. Karpiuk, J. Kostrubiec, Warszawa 2011, s. 56; *Ustawa o wojewodzie*

i administracji rządowej w województwie. Komentarz, red. M. Czuryk, M. Karpiuk, M. Mazuryk, Warszawa 2012, s. 140 (komentarz do art. 56).

[3] Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.

[4] Dz. U. 1996 Nr 106, poz. 489.

[5] Dz. U. Nr 121, poz. 1267.

[6] Dz. U. Nr 133, poz. 844.

[7] Dz. Urz. Ministra Finansów 1996 Nr 25, poz. 135 z późn. zm.

[8] Dz. Urz. Ministra Finansów 2006 Nr 7, poz. 55 z późn. zm.

[9] Dz. Urz. Ministra Finansów 2010 Nr 10, poz. 45 z późn. zm.

[10] Por. też wyroki NSA z 4 września 1998 r. (III SA 548/97, Lex) i 6 listopada 1998 r. (III SA 5533/98, Lex).

[11] Dz. U. 2003 Nr 209, poz. 2027 z późn. zm.

[12] Dane teleadresowe organów podatkowych, dane na dzień 1 września 2012 roku [<http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=4&dzial=146&id=199256>].

[13] Zob. pkt 171 załącznika nr 1 do rozporządzenia z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. Nr 209, poz. 2027 z późn. zm.).

[14] http://www.is.poznan.pl/index.php?option=com_podatki_w_ue;
http://www.is.poznan.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=269:biuro-wymiany-informacji-podatkowych-w-koninie&catid=1:latest-news&Itemid=50;
<http://www.mf.gov.pl/dokument.php?const=4&dzial=3942&id=300022&typ=news>
[dostęp 29.10.2012]. Zob. też P. Sawczuk, op. cit., s. 62.

[15] Zob. załącznik nr 3 do zarządzenia nr 13 Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2006 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Ministra Finansów 2006 Nr 7, poz. 55 z późn. zm.); P. Sawczuk, op. cit., s. 64.

[16] Zob. wyrok NSA z 9 października 2009 roku (II FSK 723/08, Lex).

[17] Dz. U. z 2006 r. Nr 216, poz. 1584 z późn. zm.

[18] Dz. U. Nr 106, poz. 497.

[19] Dz. U. z 1994 r. Nr 106, poz. 511 z późn. zm. Tekst pierwotny opublikowano w Dz. U. 1982 Nr 45, poz. 289.

[20] Dz. U. Nr 121 poz. 770.

[21] Dz. U. Nr 141, poz. 943.

[22] Dz. U. Nr 120, poz. 1268.

[23] Dz. Urz. Ministra Finansów 2001 Nr 3, poz. 16 wraz ze zmianami wynikającymi z: 2003 Nr 13, poz. 71; 2003 Nr 14, poz. 77; 2003 Nr 16, poz. 86; 2003 Nr 17, poz. 95.

[24] Dz. U. 2001 Nr 4, poz. 33.

[25] Dz. U. 2003 Nr 176, poz. 1716.

[26] Dz. U. 2004 Nr 286, poz. 2882.

[27] Dz. U. Nr 89, poz. 804.

- [28] Informacje uzyskane w trakcie wywiadu telefonicznego z naczelnik urzędu skarbowego w Sierpcu.
- [29] Dz. U. Nr 110, poz. 1189.
- [30] Dz. U. Nr 169, poz. 1387.
- [31] http://www.policja.pl/portal/pol/130/Krajowe_Centrum_Informacji_Kryminalnych.html [dostęp 30.10.2012]. Zob też. P. Sawczuk, op. cit., s. 72.
- [32] Dz. U. Nr 137, poz. 1302.
- [33] Zob. L. Bielecki, M. Münnich, Ustrój i właściwość terenów organów administracji skarbowej, [w:] System organów podatkowych w Polsce, red. P. Smoleń, Warszawa 2009, s. 154.
- [34] L. Bielecki, M. Münnich, op. cit., s. 155.
- [35] Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.
- [36] P. Sawczuk, op. cit., s. 59.
- [37] L. Bielecki, M. Münnich, op. cit., s. 236 - 237.
- [38] Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267.
- [39] Dz. U. z 2005 r. Nr 124, poz. 1042, sygn. akt K 4/04.
- [40] Zob. uzasadnienie wyroku TK w programie Lex.
- [41] Dz. U. Nr 273, poz. 2703.
- [42] Dz. Urz. Ministra Finansów 2005 Nr 5, poz. 49.
- [43] Dz. U. Nr 183, poz. 1538.
- [44] Dz. U. Nr 183, poz. 1538. Aktualne dane ustawy to: Dz. U. z 2010 r. Nr 211, poz. 1384 z późn. zm.
- [45] Dz. U. Nr 157, poz. 1241.
- [46] Zob. L. Lipiec-Warzecha, Komentarz do niektórych przepisów ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, stan prawny na 16 września 2010 roku, Lex - komentarz do art. 86.
- [47] Por. też dwa interesujące opracowania: J. Działo, Polityczne uwarunkowania jakości instytucji fiskalnych, Łódź 2009, s. 194; M. Kaliński, Administracja skarbowa w warunkach dekonunktury gospodarczej. Propozycje zmian w celu poprawy efektywności poboru podatków, [w:] Zawodność państwa. Zawodność rynku, red. G. Wrzeszcz-Kamińska, Wrocław 2010, s. 152-161.
- [48] Dz. U. Nr 127, poz. 858.
- [49] Dz. U. z 2004 r. Nr 8 poz. 65.
- [50] Dz. U. Nr 127, poz. 858.
- [51] Dz. Urz. Ministra Finansów 1999 Nr 2, poz. 4 wraz ze zmianą wynikającą z Dz. Urz. Ministra Finansów 2003 Nr 4, poz. 20.
- [52] Dz. U. 2011 Nr 261, poz. 1559.
- [53] Dz. Urz. Ministra Finansów 2008 Nr 9, poz. 66.
- [54] Dz. U. Nr 9, poz. 42.
- [55] Dz. U. 2003 Nr 232, poz. 2324 ze zmianami wynikającymi z Dz. U. 2004 Nr 261, poz. 2600.

Bibliografia

Literatura

Bielecki L. , Münnich M., Ustrój i właściwość terenów organów administracji skarbowej, [w:] System organów podatkowych w Polsce, red. P. Smoleń, Warszawa 2009.

Bułajewski S., Administracja niezespólona, [w:] Administracja rządowa w Polsce, red. M. Chmaj, Warszawa 2012.

Działo J., Polityczne uwarunkowania jakości instytucji fiskalnych, Łódź 2009.

Kaliński M., Administracja skarbowa w warunkach dekonjunkury gospodarczej. Propozycje zmian w celu poprawy efektywności poboru podatków, [w:] Zawodność państwa. Zawodność rynku, red. G. Wrzeszcz-Kamińska, Wrocław 2010.

Kulmatycki A., Rys historyczny administracji skarbowej od 1918 roku, Warszawa 2008

Lipiec-Warzecha L., Komentarz do niektórych przepisów ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę o finansach publicznych, stan prawny na 16 września 2010 roku, Lex - komentarz do art. 86.

Sawczuk P., Niezespólona administracja skarbowa, [w:] Niezespólona administracja rządowa, red. M. Czuryk, M. Karpiuk, J. Kostrubiec, Warszawa 2011.

Ustawa o wojewodzie i administracji rządowej w województwie. Komentarz, red. M. Czuryk, M. Karpiuk, M. Mazuryk, Warszawa 2012.

Akty prawne

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 roku o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 1994 r. Nr 106, poz. 511 z późn. zm.; tekst pierwotny: Dz. U. 1982 Nr 45, poz. 289).

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004 r. Nr 8 poz. 65).

Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 roku o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. Nr 106, poz. 489).

Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 roku o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. - Przepisy wprowadzające ustawy reformujące funkcjonowanie gospodarki i administracji publicznej (Dz. U. Nr 106, poz. 497).

Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 roku - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. Nr 121 poz. 770).

Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 roku o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz. U. z 2006 r. Nr 216, poz. 1584 z późn. zm.).

Ustawa o działach administracji rządowej z dnia 4 września 1997 roku (Dz. U. Nr 141, poz. 943).

Ustawa z dnia 22 grudnia 2000 roku o zmianie niektórych upoważnień ustawowych do wydawania aktów normatywnych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 120, poz. 1268).

Ustawa z dnia 6 lipca 2001 roku o gromadzeniu, przetwarzaniu i przekazywaniu informacji kryminalnych oraz o Krajowym Systemie Informatycznym (Dz. U. Nr 110, poz. 1189).

Ustawa z dnia 7 czerwca 2002 roku o zniesieniu Generalnego Inspektora Celnego, o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 89, poz. 804).

Ustawa z dnia z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387).

Ustawa z dnia 25 listopada 2004 roku o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 273, poz. 2703).

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538).

Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858).

Rozporządzenie z dnia 2 stycznia 2001 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej środkami specjalnymi na wydatki związane z prowadzeniem egzekucji administracyjnej (Dz. U. Nr 4, poz. 33).

Rozporządzenie z dnia 2 października 2003 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej środkami specjalnymi na wydatki związane z prowadzeniem poboru podatków i egzekucji administracyjnej (Dz. U. Nr 176, poz. 1716).

Rozporządzenie z dnia 19 listopada 2003 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych (Dz. U. Nr 209, poz. 2027 z późn. zm.).

Rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2003 roku w sprawie wysokości i sposobu przyznawania dodatku kontrolerskiego pracownikom podległym ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 232, poz. 2324 z późn. zm.).

Rozporządzenie z dnia 29 grudnia 2004 roku w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej dochodami własnymi na wydatki związane z prowadzeniem poboru podatków i egzekucji administracyjnej (Dz. U. Nr 286, poz. 2882).

Rozporządzenie z dnia 14 lipca 2008 roku w sprawie trybu powołania komisji i przeprowadzania konkursu na stanowisko dyrektora izby skarbowej i naczelnika urzędu skarbowego (Dz. U. Nr 133, poz. 844).

Rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie dodatku kontrolerskiego dla pracowników podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (Dz. U. Nr 9, poz. 42).

Rozporządzenie z dnia 24 listopada 2011 roku w sprawie kontroli w izbach i urzędach skarbowych (Dz. U. Nr 261, poz. 1559).

Zarządzenie nr 86 z dnia 23 grudnia 1996 roku (Dz. Urz. Ministra Finansów 1996 Nr 25, poz. 135 z późn. zm.).

Zarządzenie nr 1 Ministra Finansów z dnia 14 stycznia 1999 roku w sprawie organizacji i trybu działania kontroli resortowej (Dz. Urz. Ministra Finansów 1999 Nr 2, poz. 4 z późn. zm.).

Zarządzenie nr 4 z dnia 29 marca 2001 roku w sprawie rodzajów wpływów budżetowych uznawanych za dodatkowe, sposobu ich rozdysponowania oraz zasad przyznawania premii (Dz. Urz. Ministra Finansów 2001 Nr 3, poz. 16).

Zarządzenie nr 10 z dnia 6 kwietnia 2005 roku w sprawie zasad przyznawania i wypłacania nagród z funduszu motywacyjnego (Dz. Urz. Ministra Finansów 2005 Nr 5, poz. 49).

Zarządzenie nr 13 z dnia 20 czerwca 2006 r. w sprawie organizacji urzędów i izb skarbowych oraz nadania im statutów (Dz. Urz. Ministra Finansów 2006 Nr 7, poz. 55 z późn. zm.).

Zarządzenie nr 11 Ministra Finansów z dnia 21 lipca 2008 roku w sprawie ustanowienia "Dnia Skarbowości" (Dz. Urz. Ministra Finansów 2008 Nr 9, poz. 66).

Zarządzenie nr 39 z dnia 21 września 2010 roku (Dz. Urz. Ministra Finansów 2010 Nr 10, poz. 45 z późn. zm.).

Orzecznictwo

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r. (Dz. U. z 2005 r. Nr 124, poz. 1042, sygn. akt K 4/04).

Wyrok NSA z dnia 4 września 1998 r. (III SA 548/97, Lex).

Wyrok NSA z dnia 6 listopada 1998 r. (III SA 5533/98, Lex).

Wyrok NSA z dnia 9 października 2009 roku (II FSK 723/08, Lex).

Internet

<http://www.mf.gov.pl/>

<http://www.is.poznan.pl/>

http://www.policja.pl/portal/pol/130/Krajowe_Centrum_Informacji_Kryminalnych.html

dr Karol Dąbrowski: doktor nauk prawnych, kierownik Pracowni Badań nad Samorządami; zainteresowania badawcze: samorząd gospodarczy, administracja skarbowa, zarządzanie organizacjami pozarządowymi, głuchoślepotą. E-mail: karol.dabrowski@forn.org.pl
