

# ADMINISTRACJA PODATKOWA I KONTROLA SKARBOWA W POLSCE

Krzysztof Teszner



a Wolters Kluwer business

# ADMINISTRACJA PODATKOWA I KONTROLA SKARBOWA W POLSCE

Krzysztof Teszner

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa



**LEX**

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2012

*Stan prawny na 1 października 2012 r.*

Recenzent

*Dr hab. Wiesława Miemiec, prof. UW*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Małgorzata Jarecka*

Opracowanie redakcyjne

*Katarzyna Świerk-Bożek*

Łamanie

*Wolters Kluwer Polska*

Układ typograficzny

*Marta Baranowska*

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2012

ISBN 978-83-264-3981-0

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

---

Wykaz skrótów / 11

Wstęp / 17

## Rozdział I

### **Administracja podatkowa i jej podmioty / 23**

1. Administracja podatkowa a administracja publiczna – uwagi ogólne / 23
2. Miejsce organu administracji podatkowej w systemie organów administracji publicznej / 31
3. Pojęcie organu podatkowego / 46
4. Władza skarbowa, organ finansowy, organ podatkowy, organ skarbowy – porządek terminologiczny / 55
5. Typologia organów podatkowych / 64

## Rozdział II

### **Ewolucja kształtowania się administracji podatkowej w Polsce / 70**

1. Odbudowa polskiej państwowości i unifikacja przepisów skarbowych / 70
2. Kształtowanie modelu administracji podatkowej w II Rzeczypospolitej w latach 1918–1933 / 73
  - 2.1. Organy powołane do wymiaru i poboru należności Skarbu Państwa / 73
  - 2.2. Organy administrujące podatkami komunalnymi / 88
  - 2.3. Administrowanie wymiarem i poborem podatków z udziałem podatników / 93

3. Przebudowa modelu administracji podatkowej w latach 1934–1939 / **100**
  - 3.1. Reforma administracji podatkowej wdrożona ordynacją podatkową z 1934 r. / **100**
  - 3.2. Skład i organizacja komisji odwoławczych / **108**
  - 3.3. Właściwość organów podatkowych / **112**
  - 3.4. Administracja podatkowa w Polsce w 1939 r. / **115**
4. Model administracji podatkowej w latach 1946–1980 / **119**
5. Model administracji podatkowej w latach 1980–1997 / **139**

### Rozdział III

#### **Podstawy prawnoustrojowe organizacji współczesnego modelu administracji podatkowej w Polsce oraz funkcjonowania tworzących ją organów / 149**

1. Uwagi ogólne / **149**
2. Systematyka organów podatkowych w ordynacji podatkowej / **154**
  - 2.1. Rezygnacja z definicji na rzecz wyliczenia podmiotów – organów podatkowych / **154**
  - 2.2. Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jako element różnicujący organy podatkowe / **160**
3. Właściwość organów podatkowych / **167**
  - 3.1. Uwagi ogólne / **167**
  - 3.2. Właściwość rzeczowa / **168**
  - 3.3. Właściwość miejscowa / **172**
  - 3.4. Właściwość instancyjna i delegacyjna / **188**
  - 3.5. Spory kompetencyjne o właściwość między organami podatkowymi / **188**
    - 3.5.1. Spory pozytywne i negatywne / **189**
    - 3.5.2. Rozstrzygnięcie sporów o właściwość / **191**
    - 3.5.3. Konsekwencje wydania rozstrzygnięcia w sprawie przez organ niewłaściwy / **192**
4. Wyłączenie organu podatkowego oraz pracownika tego organu od załatwienia sprawy / **194**
  - 4.1. Uwagi ogólne / **194**
  - 4.2. Wyłączenie organu podatkowego / **195**
  - 4.3. Wyłączenie pracownika organu podatkowego / **199**

5. Szczególna pozycja ministra właściwego do spraw finansów publicznych / **205**
  - 5.1. Uwagi ogólne / **205**
  - 5.2. Minister Finansów jako organ podatkowy / **206**
  - 5.3. Minister Finansów jako organ nadzoru / **208**
  - 5.4. Moc wiążąca interpretacji ogólnych Ministra Finansów w odniesieniu do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej / **218**
  - 5.5. Akty wewnętrznego kierownictwa Ministerstwa Finansów jako wykładnia przepisów podatkowych w procesie ich stosowania przez organy podatkowe / **222**
6. Wydawanie przez organy podatkowe interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego / **223**
  - 6.1. Uwagi ogólne / **223**
  - 6.2. Wydawanie interpretacji indywidualnych przez Ministra Finansów / **226**
  - 6.3. Wydawanie interpretacji indywidualnych przez samorządowe organy podatkowe / **235**

#### Rozdział IV

#### **Podstawowe problemy związane z organizacją i funkcjonowaniem organów podatkowych w Polsce / 238**

1. Uwagi ogólne w kwestii krytycznego wizerunku służb skarbowych w Polsce / **238**
2. Problemy wynikające z błędów legislacyjnych w przepisach określających status organów podatkowych / **250**
  - 2.1. Wadliwa redakcja art. 13 o.p. / **250**
  - 2.2. Brak uregulowania kwestii organów mogących pełnić funkcje organów podatkowych oraz organów quasi-podatkowych / **257**
  - 2.3. Nazewnictwo organów odwoławczych / **270**
  - 2.4. Skomplikowane określenie właściwości organów podatkowych / **276**
  - 2.5. Luki w regulacji dotyczącej rozstrzygnięcia sporów o właściwość / **290**

3. Problemy wynikające ze struktury modelowej administracji podatkowej i zasadności istnienia niektórych organów podatkowych / **295**
  - 3.1. Zasadność funkcjonowania organów celnych jako organów podatkowych / **295**
  - 3.2. Zasadność powołania urzędów skarbowych dla tzw. dużych podatników / **302**
  - 3.3. Zasadność istnienia urzędów skarbowych w dotychczasowej liczbie a problem efektywności administracji podatkowej / **309**
  - 3.4. Potrzeba istnienia jednego organu orzekającego w II instancji w zakresie podatków państwowych / **312**
  - 3.5. Potrzeba udziału przedstawicieli podatników w orzekaniu w II instancji / **314**
  - 3.6. Konieczność przekazania gminnym organom podatkowym możliwości realizacji podatków stanowiących dochody gmin / **316**
  - 3.7. Status i pozycja dyrektora urzędu kontroli skarbowej i Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej w strukturze administracji skarbowej / **319**

## Rozdział V

### **Problematyka koordynacji działań oraz współpracy podmiotów administracji podatkowej w Polsce / 328**

1. Instytucjonalizacja współpracy w ramach administracji podatkowej – uwagi ogólne / **328**
2. Współdziałanie organów administracji skarbowej w ramach Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych – raport badawczy / **340**
  - 2.1. Metodyka badań / **340**
  - 2.2. Realizacja ustawowych zadań Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych w świetle badań / **341**
    - 2.2.1. Kreowanie na obszarze województwa polityki podatkowej, celnej i kontrolnej państwa / **341**
    - 2.2.2. Przedmiot posiedzeń Wojewódzkiego Kolegium Skarbowego / **342**
    - 2.2.3. Zgłaszanie przez Wojewódzkie Kolegia Skarbowe inicjatyw i rozwiązań normatywnych / **344**

- 2.2.4. Koordynacja działań kontrolnych, w tym typowanie podmiotów przewidzianych do kontroli / **348**
- 2.2.5. Organizacja posiedzeń Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych / **353**
- 2.2.6. Uczestnictwo osób trzecich w posiedzeniach Wojewódzkiego Kolegium Skarbowego / **355**
- 2.3. Pozytywne aspekty funkcjonowania Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych zdaniem ich przewodniczących / **358**
- 2.4. Podstawowe utrudnienia zakłócające pracę Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych – postulowane rozwiązania usprawniające / **359**
- 2.5. Przydatność instytucji Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych dla współdziałania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej / **360**
- 2.6. Ocena przez badanych statusu prawnego i regulacji normatywnych powołujących Wojewódzkie Kolegia Skarbowe / **361**
3. Ocena i wnioski końcowe / **363**
4. Problematyka współdziałania organów podatkowych przy stosowaniu ulg i zwolnień uznaniowych / **369**

## Rozdział VI

### **Modele administracji podatkowej w wybranych państwach Unii Europejskiej / 376**

1. Uwagi ogólne / **376**
2. Administracja podatkowa Niemiec / **377**
3. Administracja podatkowa Francji / **385**
4. Administracja podatkowa Czech / **394**
5. Administracja podatkowa Litwy / **402**

## Rozdział VII

### **Wnioski końcowe / 408**

1. Ocena projektów transformacji administracji podatkowej w Polsce / **408**
  - 1.1. Ocena projektowanej reformy Krajowej Administracji Skarbowej / **408**



- 1.2. E-administracja a zmiany organizacyjno-strukturalne administracji podatkowej / **414**
- 1.3. Ocena postulowanych zmian w samorządowych kolegiach odwoławczych / **419**
2. Postulowane założenia reformy modelu administracji podatkowej w Polsce / **421**

Bibliografia / **439**

Wykaz orzecznictwa / **459**

# Wykaz skrótów

---

## Źródła prawa

- AO** Abgabenordnung – ustawa z dnia 16 marca 1976 r. Ordynacja podatkowa (BGBl 1976 I)
- d.p.p.** dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174; tekst jedn.: Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 z późn. zm.)
- GG** Grundgesetz – ustawa zasadnicza RFN z dnia 23 maja 1949 r. (BGBl 1949 I)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.a.** ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- o.p. z 1934 r.** ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346; tekst jedn.: Dz. U. z 1936 r. Nr 14, poz. 134 z późn. zm.)
- p.g.g.** ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. Nr 163, poz. 981 z późn. zm.)

- p.m.** ustawa z dnia 11 maja 2001 r. – Prawo o miarach (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 243, poz. 2441 z późn. zm.)
- p.o.ś.** ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 25, poz. 150 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270)
- r.r.p.w.k.s.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 października 2003 r. w sprawie regulaminu pracy Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych (Dz. U. Nr 190, poz. 1866)
- r.w.o.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. Nr 165, poz. 1371 z późn. zm.)
- r.w.o.p.** rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 września 1934 r. o wykonaniu Ordynacji Podatkowej (Dz. U. Nr 91, poz. 821 z późn. zm.)
- u.d.j.s.t.** ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 80, poz. 526 z późn. zm.)
- u.g.h.** ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.)
- u.k.s.** ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.)
- u.o.s.** ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 225, poz. 1635 z późn. zm.)
- u.p.a.** ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.)

- u.p.c.c.** ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.l.** ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.)
- u.p.o.l.** ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)
- u.s.c.** ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. Nr 168, poz. 1323 z późn. zm.)
- u.s.d.g.** ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.)
- u.s.k.o.** ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856 z późn. zm.)
- ustawa o VAT** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.t.u.f.k.** ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych (Dz. U. Nr 94, poz. 747; tekst jedn.: Dz. U. z 1936 r. Nr 62, poz. 747 z późn. zm.)
- u.u.i.s.** ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 z późn. zm.)
- u.w.k.s.** ustawa 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 (Dz. U. Nr 137, poz. 1302 z późn. zm.)

**u.z.p.** ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.)

**u.z.p.d.** ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

## Czasopisma

<b>AP</b>	Administracja Publiczna – Studia krajowe i międzynarodowe
<b>Biul. Skarb.</b>	Biuletyn Skarbowy
<b>BSP</b>	Białostockie Studia Prawnicze
<b>FK</b>	Finanse Komunalne
<b>GAT</b>	Gospodarka Administracji Terenowej
<b>GP</b>	Gazeta Prawna
<b>GSW</b>	Gazeta Sądowa Warszawska
<b>H.</b>	Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego, zebrane przez B. Hasfelda, t. I, II, III; cyt. za: J. Basseches, I. Korkis, Kodeks podatkowy, t. II. Prawo formalne, Lwów 1937
<b>JP</b>	Jurysdykcja Podatkowa
<b>KP</b>	Kontrola Państwowa
<b>KPPod.</b>	Kwartalnik Prawa Podatkowego
<b>M. Pod.</b>	Monitor Podatkowy
<b>M. Pod. Cel.</b>	Monitor Prawa Celnego

<b>OH</b>	Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego, zebrane przez B. Hasfelda; cyt. za: J. Basseches, I. Korkis, Kodeks podatkowy, t. II. Prawo formalne, Lwów 1937
<b>OHV</b>	Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego, zebrane przez B. Hasfelda, wyd. V; cyt. za: J. Basseches, I. Korkis, Kodeks podatkowy, t. II. Prawo formalne, Lwów 1937
<b>ONSA</b>	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
<b>ONSAiWSA</b>	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
<b>OPA</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego w sprawach administracyjnych i podatkowych
<b>OSNP</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
<b>OSP</b>	Orzecznictwo Sądów Polskich
<b>OTK</b>	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
<b>PG</b>	Przegląd Gospodarczy
<b>PiP</b>	Państwo i Prawo
<b>POP</b>	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
<b>PPLiFS</b>	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
<b>Pr. i Pod.</b>	Prawo i Podatki
<b>Prz. Pod.</b>	Przegląd Podatkowy
<b>RPEiS</b>	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
<b>Sam. Teryt.</b>	Samorząd Terytorialny

### Inne

<b>ABW</b>	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
------------	-------------------------------------

<b>AW</b>	Agencja Wywiadu
<b>CBA</b>	Centralne Biuro Antykorupcyjne
<b>ETS</b>	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
<b>KAS</b>	Krajowa Administracja Skarbowa
<b>LEX</b>	System Informacji Prawnej Lex Omega
<b>NIK</b>	Najwyższa Izba Kontroli
<b>NSA</b>	Naczelnny Sąd Administracyjny
<b>NTA</b>	Najwyższy Trybunał Administracyjny
<b>PKWN</b>	Polski Komitet Wyzwolenia Narodowego
<b>SKW</b>	Służba Kontrwywiadu Wojskowego
<b>SN</b>	Sąd Najwyższy
<b>SWW</b>	Służba Wywiadu Wojskowego
<b>TK</b>	Trybunał Konstytucyjny
<b>WSA</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny

# Wstęp

---

Administracja podatkowa stanowi ważne ogniwo systemu gromadzenia dochodów publicznych. Zasadniczym celem pracy jest przedstawienie pożądanego, docelowego modelu administracji podatkowej, który powinien obowiązywać i funkcjonować w Polsce. Istotnym elementem efektywności i sprawności działania administracji podatkowej jest bowiem optymalny kształt struktury organów administrujących daninami publicznymi. Prawna konstrukcja struktury organizacyjnej administracji podatkowej oraz wzajemnych relacji i zależności między tworzącymi ją podmiotami powinna decydować o podziale zadań, powiązań czynności i funkcji, stopniu specjalizacji, układzie odpowiedzialności, hierarchii, trwałości i koordynacji zadań oraz współpracy w ich realizacji. Jednocześnie pożądanym modelem funkcjonowania administracji podatkowej, a także zasady działania organów ją tworzących muszą być dostosowane do ogólnych i bieżących potrzeb, zadań, jakości kadr, wyposażenia technicznego, informatyzacji oraz środków finansowych, a tym samym realizować postulat taniaści administracji. Wdrożenie optymalnej konstrukcji systemu państwowych i samorządowych organów podatkowych nie pozostanie bez znaczącego wpływu na zmianę aktualnie niezbyt korzystnego wizerunku i odbioru społecznego aparatu administrującego podatkami.

Nakreślenie pełnego obrazu modelowej administracji podatkowej w Polsce wymaga przyjrzenia się jej organizacji, wskazania wadliwych regulacji normatywnych normujących jej status prawny oraz zwrócenia uwagi na mankamenty występujące w procesie stosowania prawa. Hipotezę badawczą można sprowadzić do twierdzenia, że aktualnie obowiązujący model administracji podatkowej w Polsce oraz system organów tworzących aparat podatkowy administrujący podatkami jest niedoskonały, wadliwy i wymaga pilnych kompleksowych zmian. Dotychczasowa reorganizacja organów podporządkowanych Ministrowi



Finansów okazała się niewystarczająca bądź całkowicie nieudana, a efektywność tych zmian jest na tyle niska, że można wątpić, czy pieniądze publiczne są dobrze wydawane.

Nie sprawdziła się również próba instytucjonalizacji współpracy i wymiany informacji między organami wchodzącymi w skład administracji skarbowej. Zagadnienie współpracy organów tej administracji w ramach Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych było przedmiotem badań naukowych, zrealizowanych z wykorzystaniem metody ankietowej. Wyniki tych badań zostały zaprezentowane w książce i chociaż dotyczą instytucji od czterech lat niefunkcjonującej, to jednak warto się z nimi zapoznać. Można bowiem spotkać opinie, że wyłączność państwa na decydowanie o własnej administracji przekłada się na nie-trafione decyzje organizacyjne, czego przykładem jest utworzenie Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych, gdyż z perspektywy czasu nikt nie wie, dlaczego powstały a następnie zostały zlikwidowane<sup>1</sup>. Wyniki badań stanowią odpowiedź na powyższe kwestie, a przy tym wyznaczają kierunek docelowego modelu współpracy między podmiotami administracji podatkowej.

Opracowanie obejmuje rozwój i funkcjonowanie administracji skarbowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w latach 1918–2012 i uwzględnia stan prawny na dzień 1 czerwca 2012 r. Jest to okres umożliwiający zaprezentowanie w ujęciu prawnoporównawczym różnorodnych modeli administracji podatkowej, zarówno tych historycznych, jak i współczesnych, w tym także aktualnie funkcjonujących w wybranych państwach europejskich, ze wskazaniem ich zalet oraz mankamentów.

Problematyka będąca przedmiotem pracy nie została dotąd przedstawiona w literaturze w ujęciu interdyscyplinarnym, z uwzględnieniem jako punktu odniesienia teorii organu administracji publicznej. Początek rozważań zawartych w rozdziale I opiera się na dorobku nauki prawa administracyjnego. Dokonano w nim prezentacji i poddano ocenie różne sposoby definiowania pojęć „administracja” i „administracja publiczna”, co było niezbędne. Zmierzało bowiem do wyłonienia i wyjaśnienia terminu „administracja podatkowa” oraz ulokowania jej jako elementu składowego administracji publicznej. W dalszej części zaprezentowano sposoby postrzegania w nauce prawa administracyjne-

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, *Reforma administracji podatkowej – przyczynek do dyskusji*, Pr. i Pod. 2012, nr 1, s. 14.

go pojęcia „organ administracji”. Wyodrębnienie kluczowych elementów definiujących organ administracji publicznej doprowadziło do wniosków, że cechy te są właściwe również organom podatkowym, co umożliwiałoby wskazanie miejsca organów administracji podatkowej w systemie organów administracji publicznej.

W dalszych rozważaniach zwrócono szczególną uwagę na brak w polskim prawie podatkowym normatywnej definicji organu podatkowego w znaczeniu funkcjonalnym, co jest w pewnym sensie trendem historycznym, zbliżonym do międzywojennymi rozwiązaniami ustrojowymi. Konsekwentne stanowisko ustawodawcy sprowadzające się do rezygnacji z pojęciowego określania organów podatkowych na rzecz ich enumeratywnego wyliczania odbiega od dorobku doktryny prawa podatkowego. Niezbędne zatem stało się przedstawienie definicji organu podatkowego formułowanych przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego oraz zaprezentowanie definicji autorskiej z uwzględnieniem administracyjnoprawnych elementów konstrukcyjnych, jak i elementów właściwych tylko dla organu podatkowego.

Przyjęta koncepcja pracy, decydująca o charakterze rozważań nad optymalnym modelem administracji podatkowej i kontroli skarbowej, wymagała przedstawienia ewolucji kształtowania się administracji podatkowej w Polsce, z wyodrębnieniem modeli utworzonych w różnych uwarunkowaniach ustrojowych oraz zwróceniem uwagi na charakterystyczne instytucje prawne, jak też przedstawienia aktualnej struktury organów podatkowych. Tematyka ta została podjęta w rozdziałach II i III. W tym ostatnim wskazano elementy różnicujące organy administracji podatkowej (np. pozycja w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym) oraz dokonano ich charakterystyki z punktu widzenia instytucji postępowania jurysdykcyjnego, tj. właściwości organu, sporów o właściwość, wyłączenia organu podatkowego i pracownika organu od orzekania. Ostatnia część rozdziału III została poświęcona pozycji Ministra Finansów jako organu podatkowego najwyższego szczebla oraz analizie jego szerokich kompetencji nadzorczych i orzeczniczych.

W rozdziale IV – zasadniczej części pracy – zostały sformułowane uwagi i wskazane przykłady negatywnego wizerunku służb skarbowych oraz nieprawidłowości w funkcjonowaniu organów stosujących prawo podatkowe. Mimo kolejnych wdrażanych zmian organizacyjnych i kompetencyjnych negatywne postrzeganie administracji podatkowej jest zjawiskiem stale się utrzymującym. Krytyczne spojrzenie na współczesny model administracji podatkowej pozwoliło na wyodręb-

nienie i przedstawienie w książce trzech grup przyczyn oraz wskazanie problemów związanych ze słabością tej struktury. Wyróżniono przede wszystkim: problemy związane z niewłaściwą legislacją i tym samym błędną konstrukcją przepisów określających status organów podatkowych, problemy związane z niedoskonałą strukturą tych organów uzupełnione uwagami na temat zasadności istnienia niektórych z nich. Wreszcie zwrócono uwagę na kontrowersyjne sytuacje i nieprawidłowości pojawiające się w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe i kontroli skarbowej.

Ważną częścią opracowania jest sygnalizowana już problematyka współdziałania administracyjnego oraz koordynacji działań podmiotów administracji podatkowej w Polsce, w szczególności instytucjonalizacji tej współpracy. Wyniki autorskich badań naukowych dotyczących zasadności powołania i efektywności funkcjonowania Wojewódzkich Kolegiów Skarbowych zostały przedstawione w rozdziale V. Uzupełniono je o problematykę współdziałania organów podatkowych w praktyce stosowania ulg i zwolnień uznaniowych.

Przedstawienie pożądanego modelu administracji podatkowej, który powinien funkcjonować w Polsce, wymagało prześledzenia tendencji oraz rozwiązań prawnych wdrażanych w innych państwach europejskich, które mogłyby być z powodzeniem wykorzystane. Stąd w rozdziale VI poddano prezentacji struktury modelowej tej administracji w wybranych państwach Unii Europejskiej. Porównano rozwiązania dotyczące struktury i kompetencji organów podatkowych w dwóch państwach członkowskich tzw. starej Unii (Francja, Niemcy) oraz dwóch państw przyjętych do Unii Europejskiej w analogicznym do Polski okresie i podobnej pozycji wyjściowej (Litwa, Czechy). Zaprezentowano również kierunki transformacji administracji podatkowych w tych państwach wdrożone w latach 2008–2012.

Ostatni rozdział pracy składa się z dwóch części. W pierwszej dokonano podsumowania i oceny istniejących rozwiązań w zakresie obowiązującego modelu administracji podatkowej w Polsce. Przedstawiono również i poddano ocenie dotychczasowe koncepcje zmian struktury tej administracji, w tym opracowaną w 2011 r. na zlecenie Ministerstwa Finansów koncepcję transformacji administracji podatkowej. Drugą, finalną część opracowania, stanowią wnioski autorskie i postulaty *de lege ferenda*.

Opracowanie oparto na aktach prawnych, tekstach źródłowych, bogatym orzecznictwie sądowym oraz wyselekcjonowanych publika-

cjach naukowych. Z racji przyjętej koncepcji krąg adresatów jest oczywisty. Praca skierowana jest do prawników praktyków, tj. sędziów, doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych zajmujących się prawem podatkowym i administracyjnym w praktyce zawodowej, jak również pracowników administracji podatkowej i kontroli skarbowej. Powinna być również przydatna studentom prawa i administracji.



## Rozdział I

---

### Administracja podatkowa i jej podmioty

#### 1. Administracja podatkowa a administracja publiczna – uwagi ogólne

Jednym z wyspecjalizowanych ogniw administracji publicznej jest administracja podatkowa wraz z tworzącymi ją organami powołanymi do zarządzania podatkami. Przedmiotem tej części książki jest wskazanie miejsca organów administracji podatkowej w systemie organów administracji publicznej, przedstawienie sposobu definiowania pojęcia „*organ podatkowy*” w literaturze oraz próba stworzenia uniwersalnej definicji tego pojęcia. Jednocześnie zostanie usystematyzowana terminologia używana równoległe, jak: władza podatkowa, organy skarbowe, aparat skarbowy, organy fiskusa.

Kwestią niezbędną dla dalszych rozważań jest zdefiniowanie pojęcia „administracja”. Znaczenia tego terminu należy doszukiwać się w łacińskim czasowniku *ministrare* oznaczającym wykonywać, zarządzać, kierować. Wyraz ten wszedł do języka polskiego z przedrostkiem *ad* (ku) – *administrare*, wzmacniającym celowość działania i wyraźniej zaznaczającym czynność kierowania. Administrować oznacza więc tak kierować wykonywaniem zadania, by stosowane środki były odpowiednie wytyczonemu celowi. Zatem administracja jest czynnością administrowania<sup>2</sup>.

W jednym z podręczników prawa administracyjnego S. Kasznica określił administrację jako zarząd majątku przedsiębiorstwa, gminy, stowarzyszenia itp. Stwierdził także, że jest to czyjaś trwała i planowa działalność, ogarniająca pewną liczbę ludzi i wielkość dóbr, zmierzająca

---

<sup>2</sup> E. Iserzon, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968, s. 19.

do zaspokojenia własnych lub cudzych potrzeb<sup>3</sup>. W ramach definicji przedmiotowych podkreślano, że administracja to nie wyłącznie wykonywanie ustaw, ale również działalność twórcza<sup>4</sup>. Wskazywano przy tym, że jest to organizatorska działalność państwa, którego organy mogą inicjować pracę organizatorską w odniesieniu do konkretnych sytuacji<sup>5</sup>. Zupełnie ogólnie i w szerokim zakresie zdefiniował administrację E. Ochendowski, uznając, że jest to wszelka zorganizowana działalność zmierzająca do osiągnięcia pewnych celów<sup>6</sup>. W innym ujęciu administracja może być kojarzona jako pewne działanie lub wyodrębniona organizacja o szczególnych cechach<sup>7</sup>.

W teorii prawa administracyjnego podejmowano różne próby definiowania administracji, choć zwracano również uwagę, że administrację można opisać, a nie zdefiniować<sup>8</sup>. Tę metodę można dostrzec w ujęciu T. Rabskiej, która opierając się na historycznych pracach A. Okolskiego<sup>9</sup> i K.W. Kumanieckiego<sup>10</sup> i nie definiując administracji, skupiła się na kwestii wydzielenia organizacji administracji jako odrębnej dyscypliny z nauki prawa administracyjnego. W jej ocenie, biorąc pod uwagę podział na trzy zasadnicze człony administracji, tj. podmioty (organizacja), przedmiot (zadania) i działania administracji (formy i metody), możliwe jest wyróżnienie niżej wymienionych pojęć podstawowych dla organizacji administracji:

- aparat administracyjny w rozumieniu całości organizacji powołanej do wykonywania zadań administracji państwowej,
- jednostkę organizacyjną (podmiot) administracji w rozumieniu części składowej aparatu administracyjnego,

---

<sup>3</sup> S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1946, s. 7.

<sup>4</sup> W.L. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924.

<sup>5</sup> J. Starościec, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1969.

<sup>6</sup> E. Ochendowski, *Prawo administracyjne*, Toruń 1998.

<sup>7</sup> Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, K. Michałowska-Badziak, E. Olejniczak-Szałowska, M. Stahl, *Prawo administracyjne – pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2004, s. 11.

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

<sup>9</sup> A. Okolski, *Wykład prawa administracyjnego oraz prawa administracyjnego obowiązującego w Królestwie Polskim*, t. I, Warszawa 1880.

<sup>10</sup> K.W. Kumaniecki, *Ustrój państwowych władz administracyjnych na ziemiach Polski*, Kraków 1921.

- strukturę organizacyjną jako określoną budowę całego aparatu, wyodrębnionych jego układów (struktura resortu) lub konkretnej jednostki organizacyjnej (struktura organu),
- pojęcia określające specyficzne instytucje i formy powiązań (decentralizacja, samorząd, koncentracja)<sup>11</sup>.

Termin administracja może być postrzegany zarówno w znaczeniu przedmiotowym, jak i podmiotowym. W pierwszym znaczeniu, zdaniem C. Kosikowskiego, oznacza on organizowanie zadań, które odbywa się na podstawie norm prawnych i jest realizowane w drodze czynności prawnych i faktycznych. W znaczeniu podmiotowym pojęcie to obejmuje osobę lub częściej zorganizowany zespół osób (jednostkę organizacyjną), któremu powierza się administrowanie<sup>12</sup>. Definicja ta koresponduje z wcześniejszym podmiotowym określeniem administracji przez W. Dawidowicza, według którego jest to system podmiotów utworzonych i wyposażonych w kompetencje do prowadzenia organizatorskiej i kierowniczej działalności<sup>13</sup>.

Z kolei J. Boć w jednym z nowszych opracowań przedstawił trzy znaczenia pojęcia administracja. Zgodnie z pierwszym administracja to wydzielone w państwie struktury organizacyjne, powołane specjalnie do realizacji określonych celów o charakterze zadań publicznych. W drugim znaczeniu jest to określona i o specjalnych cechach działalność podejmowana w ramach realizacji celów o charakterze publicznym. Wreszcie w znaczeniu podmiotowym administracja to ludzie zatrudnieni (powołani, nominowani) w strukturach wyodrębnionych w znaczeniu pierwszym. Przyjęta przez J. Bocia koncepcja zaowocowała propozycją czterech definicji administracji, którą jest:

- podejmowana w publicznym celu działalność państwa (i związków publicznoprawnych) poza ustawodawstwem i sądownictwem (definicja negatywno-przedmiotowa),
- działalność tych organów publicznych (państwowych), które nie są organami ustawodawczymi i sądowymi (definicja negatywno-podmiotowa),

---

<sup>11</sup> T. Rabska, *Podstawowe pojęcia organizacji administracji* (w:) J. Starościak (red.), *System prawa administracyjnego*, t. 1, Ossolineum 1977, s. 260.

<sup>12</sup> C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 47.

<sup>13</sup> W. Dawidowicz, *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1978.



**Krzysztof Teszner** – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego Uniwersytetu w Białymstoku. Specjalizuje się w prawie oraz procedurze administracyjnej i podatkowej. Jest autorem kilkudziesięciu publikacji naukowych z zakresu prawa podatkowego i procedury podatkowej, głoś oraz komentarzy.

■ W książce przedstawiono problematykę administracji podatkowej w systemie administracji publicznej. Zwrócono uwagę na kontrowersyjne sytuacje i nieprawidłowości pojawiające się w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej.

■ Opracowanie zawiera liczne odesłania do orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych, a także tabele oraz schematy prezentujące różne historyczne i współczesne modele administracji podatkowej. Ponadto książka daje możliwość zapoznania się z wcześniej niepublikowanymi autorskimi badaniami naukowymi dotyczącymi omawianej problematyki.

■ Publikacja przeznaczona jest dla prawników praktyków, w tym sędziów sądów administracyjnych, doradców podatkowych, adwokatów, a także radców prawnych zajmujących się prawem podatkowym i administracyjnym. Może stanowić cenną lekturę dla pracowników administracji podatkowej i kontroli skarbowej. Zainteresuje również studentów prawa i administracji.

„Przechodząc do oceny wartości treści zawartych w recenzowanej rozprawie, należy jeszcze raz podkreślić, że praca przedstawia bardzo dobry poziom merytoryczny, a rozważania cechuje klarowność. W wielu miejscach Autor podejmuje polemikę z poglądami doktryny i judykatury, nie obawiając się przedstawić własnej, najczęściej trafnej oceny. Warto także podnieść, że czyni to w sposób zasługujący na aprobatę, rzetelnie i z dużą kulturą”.

*Dr hab. Wiesława Miemiec, prof. UWr*

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-264-3981-0



9 788326 439810

**Cena 129 zł**  
(w tym 5% VAT)

**Zamówienia:**

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01  
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl  
www.wolterskluwer.pl  
księgarnia internetowa www.profinfo.pl