

LESZEK BIELECKI<sup>1</sup>

## Konsolidacja administracji podatkowej w świetle modelu niezespólonej administracji rządowej w Polsce

### 1. Wstęp

W 2015 r. nastąpił w Polsce proces tzw. konsolidacji administracji podatkowej. Administracja podatkowa w sensie przepisów ustrojowych była regulowana ustawą o urzędach i izbach skarbowych<sup>2</sup>. Następnie dokonano zmiany tej ustawy<sup>3</sup>. Obecnie obowiązuje nowa, w pełni ustrojowa ustawa<sup>4</sup>. Przed 1 kwietnia 2015 r. we właściwości miejscowej województwa dyrektor izby skarbowej oraz naczelnik urzędu skarbowego stanowili odrębne, różne od siebie organy niezespólonej administracji rządowej, natomiast po tym dniu naczelnik urzędu skarbowego z formalnego punktu widzenia nadal jest organem, aczkolwiek mieszczącym się w jednostce organizacyjnej pod nazwą „izba skarbowa”, którą kieruje dyrektor izby skarbowej. Teoretycznie zredukowano jednostki organizacyjne, jakimi były urzędy skarbowe kierowane przez naczelnika jako organ, do poziomu jednej jednostki organizacyjnej. Zasadniczym argumentem za przeprowadzeniem konsolidacji była potrzeba udoskonalenia i usprawnienia spraw związanych z zadaniami administracji podatkowej w sferze logistycznej i mające powstać oszczędności finansowe z tego tytułu. Usprawnieniu miał też ulec proces decyzyjny, jak również związany z wydawanymi przez administrację podatkową tzw. interpretacjami prawa podatkowego. Jak wykażę poniżej, zaproponowany model ustrojowy administracji podatkowej zakłada funkcjonowanie nie-

---

<sup>1</sup> Prof. UJK dr hab. Leszek Bielecki, Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach, ul. Żeromskiego 5, 25-369 Kielce.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 15 stycznia 2015 r. o zmianie ustawy o Służbie Celnej, ustawy o urzędach i izbach skarbowych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 211.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, uchwalona po przyjęciu części poprawek Senatu na posiedzeniu Sejmu nr 96 w dniu 10 lipca 2015 r., podpisana przez Prezydenta w dniu 31 lipca 2015 r., opublikowana w Dz. U. z 2015 r. poz. 1269 ze zm.

jako dwóch organów administracji podatkowej w obrębie jednej jednostki organizacyjnej w wymiarze terenowym, jaką jest dyrektor izby skarbowej.

W niniejszym opracowaniu postaram się przedstawić nowo powstały model ustrojowy administracji podatkowej w świetle założeń modelu niezespólonej administracji rządowej w Polsce. Podejmę próbę odpowiedzi na szereg pytań z tym związanych. Przede wszystkim, należy zastanowić się, czy obowiązujący od lipca 2016 r. model administracji podatkowej w Polsce nawiązuje (a jeśli tak, to w jakim stopniu) do modelu pozostałych elementów rządowej administracji niezespólonej, w czym ewentualnie odbiega on od przyjętego schematu i czy jest to prawnie uzasadnione.

## 2. Konsolidacja administracji podatkowej

Ustawa pierwotna, czyli o urzędach i izbach skarbowych, stanowiła, że ministrowi do spraw finansów publicznych podlegają dyrektorzy izb oraz naczelnicy urzędów skarbowych jako organy administracji rządowej niezespólonej (we właściwości miejscowej województwa), które podlegają w zakresie wykonywanych zadań kontroli tego ministra. Dyrektor izby skarbowej wykonywał swoje zadania przy pomocy kierowanej przez siebie izby skarbowej, a naczelnik urzędu skarbowego przy pomocy kierowanego przez siebie urzędu skarbowego<sup>5</sup>. Ustawa o administracji podatkowej określa m.in. organizację administracji podatkowej, wskazując organy tworzące tę administrację, a więc ministra do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej oraz naczelnika urzędu skarbowego. Ministrowi podlegają pozostałe wskazane w ustawie organy podatkowe.

Minister kieruje administracją podatkową przy pomocy Szefa Administracji Podatkowej, który jest w randze sekretarza lub podsekretarza stanu w ministerstwie. Do zadań dyrektora izby skarbowej należą m.in. nadzór nad naczelnikami urzędów skarbowych oraz orzekanie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelnika urzędu skarbowego i dyrektora urzędu kontroli skarbowej (organ kontroli skarbowej nieobjęty przedmiotową ustawą). W sprawach organizacyjno-finansowych izba skarbowa wraz z podległymi urzędami skarbowymi stanowi jednostkę organizacyjną, której kierownikiem jest dyrektor izby skarbowej. W sprawach z zakresu prawa pracy izba skarbowa wraz z podległymi urzędami skarbowymi stanowi jednostkę organizacyjną, której kierownikiem jest dyrektor izby skarbowej. Pracownicy izby skarbowej wykonujący zadania naczelnika urzędu skarbowego podlegają temu naczelnikowi. Dyrektor izby skarbowej w tym względzie nie może wydawać im poleceń. Ponadto,

---

<sup>5</sup> L. Bielecki, M. Münnich, *Organy podatkowe administracji rządowej podległej ministrowi finansów*, w: *System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009, s. 145 i n.

w przypadku tych pracowników, którzy są jednocześnie pracownikami izby skarbowej, w sprawach z zakresu prawa pracy jest wymagane uzyskanie stanowiska naczelnika urzędu skarbowego, jeśli dotyczą zmiany warunków pracy i płacy, nawiązania stosunku pracy i przeniesienia do innego urzędu. W tym trzecim przypadku stanowisko naczelnika urzędu skarbowego jest wiążące dla pracodawcy. W sprawach związanych ze stosunkiem pracy dyrektor izby skarbowej właściwy jest m.in. dla naczelnika urzędu skarbowego oraz jego zastępcy.

### 3. Model niezespolej administracji rządowej

Termin „ustrój administracji publicznej” jest używany w celu określenia organizacji administracji jako całości oraz jej poszczególnych podmiotów, czyli organów administracji publicznej, urzędów administracyjnych (np. ministerstwa), samorządów, zakładów administracyjnych, a także innych instytucji realizujących zadania z zakresu administracji publicznej. Termin ten może być również stosowany w odniesieniu do określenia budowy systemu podmiotów administracji publicznej, wyodrębnionego pod względem strukturalnym i funkcjonalnym (administracja zespolona i niezespolona)<sup>6</sup>. W tym ujęciu podmioty administracji publicznej to elementy struktury administracji publicznej różniące się między sobą konstrukcją prawną, strukturą organizacyjną, obszarem i zakresem działania oraz zadaniami i kompetencjami. Zbiorczo instytucje te określa się terminem „podmioty administrujące”. Występują wśród nich podmioty administracji publicznej oraz inne podmioty administrujące<sup>7</sup>.

Administracja działa przede wszystkim na podstawie i w ramach prawa, ale także w oparciu o przyjęte modele organizacyjne. Administracja podatkowa w sferze zadaniowej może działać na zasadzie dekoncentracji, która zakłada przekazywanie właściwości do załatwiania spraw administracyjnych organom niższym przy pełnym zachowaniu przez organ naczelny prawa wydawania im poleceń i wytycznych oraz możliwości każdorazowego przejścia załatwianych spraw i realizacji uprawnień nadzorczych. Administracja podatkowa może ponadto działać na zasadzie decentralizacji, która zakłada przejmowanie zadań przez organy niższych szczebli, czyli oznacza dekoncentrację z jednoczesnym wyposażeniem tych organów w samodzielność i określoną niezależność. Decentralizacja zwiększa poczucie odpowiedzialności za wykonywanie zadań, zmniejsza pionowy przepływ informacji, gwarantuje lepsze poznanie uwarunkowań podejmowanych rozstrzygnięć oraz daje możliwość ciągłego wprowadzania usprawnień organizacyjnych.

<sup>6</sup> K. Żukowski, *Ustrój administracji publicznej*, w: *Leksykon prawa administracyjnego. 100 podstawowych pojęć*, E. Bojanowski, K. Żukowski (red.), Warszawa 2009, s. 479.

<sup>7</sup> E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2002, s. 211 i n.

Administracja niezespolona w Polsce jest częścią administracji rządowej (publicznej) w terenie. W przeciwieństwie do administracji zespolonej nie podlega wojewodzie. Organami administracji niezespolonej są terenowe organy administracji rządowej podporządkowane właściwemu ministrowi lub centralnemu organowi administracji rządowej, a także kierownicy państwowych osób prawnych i kierownicy innych państwowych jednostek organizacyjnych wykonujących zadania z zakresu administracji rządowej na obszarze województwa. Ustanowienie tych organów może następować wyłącznie w drodze ustawy, jeżeli jest to uzasadnione ogólnopaństwowym charakterem wykonywanych zadań lub terytorialnym zasięgiem działania przekraczającym obszar jednego województwa. Mogą one wydawać akty prawa miejscowego (obowiązujące na terenie województwa lub jego części). Organami rządowej administracji niezespolonej są w m.in.: dyrektorzy izb celnych, naczelnicy urzędów celnych, dyrektorzy izb skarbowych, naczelnicy urzędów skarbowych, dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej, dyrektorzy urzędów morskich, dyrektorzy urzędów statystycznych, granicznicy i powiatowi lekarze weterynarii, regionalni dyrektorzy ochrony środowiska. Aktualny wykaz organów administracji niezespolonej znajduje się w ustawie o wojewodzie i administracji rządowej w województwie<sup>8</sup>.

Reforma administracji publicznej z 1998 r. miała na celu m.in. przezwyciężenie dotychczasowej „dominacji układu resortowego, a wręcz branżowego, nad układem terytorialnym”, realizację zasady zespolenia i ograniczenie administracji specjalnych. Założenie takie znalazło wyraz w ustanowieniu bariery dla rozbudowy tego segmentu administracji. Można dodać, że wprawdzie organy administracji niezespolonej nie podlegają wojewodzie, jednakże posiada pewne środki oddziaływania w stosunku do nich. Ponadto organy te mają obowiązek składania wojewodzie rocznych informacji o swojej działalności w województwie. Są one również zobowiązane do uzgadniania z wojewodą projektów stanowionych przez siebie aktów prawa miejscowego<sup>9</sup>. W zakresie kompetencji wojewoda zapewnia współdziałanie wszystkich jednostek organizacyjnych administracji rządowej (zespolonej i niezespolonej) i samorządowej działających na obszarze województwa i kieruje ich działalnością w celu zapobiegania zagrożeniom zdrowia, życia lub mienia oraz środowiska, bezpieczeństwa państwa i utrzymania porządku publicznego, zapewnienia ochrony praw obywatelskich oraz zapobiegania klęskom żywiołowym i innym zagrożeniom nadzwyczajnym, a także zwalczania i usuwania ich skutków na zasadach określonych

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 23 stycznia 2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 525 ze zm. W tym zakresie zob. L. Bielecki, *Administracja niezespolona*, w: *Ustrojowe prawo administracyjne*, L. Bielecki i P. Ruczkowski (red.), Warszawa 2011, s. 195 i n.

<sup>9</sup> E. Olejniczak-Szałowska, *Wojewódzka administracja niezespolona*, w: *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, M. Stahl (red.), Warszawa 2009, s. 340–341.

w ustawach szczególnych<sup>10</sup>. Wojewoda może w drodze decyzji wstrzymać (pod określonymi warunkami) każdą egzekucję administracyjną.

W nierozzerwalnym związku z omawianymi zagadnieniami pozostaje instytucja podmiotu administracji publicznej. Podmiot administracji publicznej w sensie organizacyjnym oznacza określony typ administracji – rządowej oraz zdecentralizowanej. W obrębie administracji rządowej funkcjonują podmioty administracji naczelnej, centralnej, terenowej administracji rządowej, które dzielą się na podmioty administracji zespolonej oraz niezespolonej. Funkcjonowanie podmiotów administracji wiąże się z istnieniem podmiotowości administracyjnoprawnej. Posiada ją każdy podmiot, któremu normy prawa administracyjnego wyznaczają obowiązki lub przyznają określone prawa. Z jednej strony podmioty administracji publicznej występują w sferze obrotu zewnętrznego i posługują się metodami działania typowymi dla prawa prywatnego oraz ponoszą odpowiedzialność za tę sferę działania przed sądami powszechnymi, z drugiej zaś są podmiotami publicznoprawnymi, realizującymi obowiązkowe zadania publiczne w formach typowych dla prawa publicznego, i ponoszą odpowiedzialność przed sądami administracyjnymi<sup>11</sup>. Podmioty administracji publicznej są określonymi jednostkami organizacyjnymi (np. izba skarbowa), które działają przez swoje organy, czyli przykładowo przez dyrektora izby skarbowej.

Natomiast organ administracji publicznej jest podmiotem wyodrębnionym organizacyjnie w aparacie administracji rządowej, działającym w zakresie przyznanych mu kompetencji, w imieniu i na rachunek państwa, uprawnionym do korzystania ze środków władczych. Wyodrębnienie organizacyjne organu polegające na nadaniu mu własnej nazwy, wydzieleniu środków materialnych na jego działalność, przyznaniu mu odrębnego zazwyczaj aparatu pomocniczego (urzędu) oraz określonych kompetencji dokonuje się na podstawie ustawy. Organy podmiotów administracji publicznej podejmują na podstawie przyznanych im prawem kompetencji działania w imieniu i na rachunek danego podmiotu. Mogą to być działania o charakterze zarówno cywilnoprawnym, jak i administracyjnoprawnym<sup>12</sup>. Podstawę pozycji każdego organu administracyjnego tworzą przepisy prawne określające jego zakres działania oraz stosunek do organów innych szczebli. Stosunki między organami różnych szczebli czy typów są podstawową treścią przepisów o ustroju administracji, a przepisy niższej rangi, jak np. statuty czy regulaminy, są częścią składową prawa regulują-

---

<sup>10</sup> J. Stelmasiak, *Terenowe organy administracji rządowej*, w: *Prawo administracyjne ustrojowe. Podmioty administracji publicznej*, J. Stelmasiak, J. Szreniawski (red.), Bydgoszcz–Lublin 2002, s. 59.

<sup>11</sup> M. Grążawski, *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. J. Filipka*, Kraków 2001, s. 228.

<sup>12</sup> A. Adamczyk, *Organ administracji publicznej i inne podmioty administrujące*, w: *Prawo administracyjne. Część ogólna*, L. Bielecki i P. Ruczkowski (red.), Warszawa 2011, s. 296–297.

cego kwestie organizacyjne. Dlatego też organizacja jest istotnym elementem efektywności i sprawności działania administracji. Modele organizacji powinny być dostosowane do ogólnych i bieżących potrzeb, zadań i zasad działania, jakości kadr, wyposażenia technicznego, środków finansowych itd. Cały szereg aktów prawnych musi być oparty nie tylko na naukowych zasadach organizacji i zarządzania, ale także na wiedzy specjalistycznej i doświadczeniu praktycznym. Oparte na przepisach prawnych struktury organizacyjne, czyli układy i wzajemne zależności między częściami składowymi oraz stanowiskami, tworzą podstawy pracy oraz powiązań między czynnościami i funkcjami, decydują o stopniu specjalizacji, a także układzie odpowiedzialności, hierarchii, koordynacji i współdziałaniu<sup>13</sup>.

Podobnymi jak wyżej opisane cechami powinien się charakteryzować organ administracji podatkowej. W aktach prawnych z zakresu prawa podatkowego brak jest definicji organu podatkowego. Ustawa konsolidacyjna nie definiuje organu podatkowego, nie czyni tego również ordynacja podatkowa<sup>14</sup>. Odpowiednie definicje sformułowała doktryna prawa podatkowego. W tym miejscu warto przeanalizować kilka z nich w celu uchwycenia elementów wspólnych.

Według B. Brzezińskiego organ podatkowy jest elementem administracji podatkowej, w zakresie kompetencji którego leży podejmowanie wiążących dla podatników rozstrzygnięć w sprawach z zakresu prawa podatkowego. Owe rozstrzygnięcia mają formę decyzji podatkowej. Tak rozumiane organy reprezentują związki publicznoprawne, czyli państwo, oraz jednostki samorządu terytorialnego w stosunkach prawnopodatkowych<sup>15</sup>. Podobną definicję formułuje A. Olesińska, dla której organ podatkowy jest podmiotem reprezentującym związek publicznoprawny, w zakresie kompetencji którego leży wykonywanie czynności związanych z wymierzaniem i pobieraniem podatków<sup>16</sup>. C. Kosikowski zwraca uwagę, że organy podatkowe można wyodrębnić na podstawie analizy całokształtu przepisów prawnych określających ich właściwość. Z tych przepisów wynika różnorodność owych organów zarówno pod względem organizacyjnym, jak i kompetencyjnym<sup>17</sup>. Natomiast A. Gomułowicz i J. Małecki stwierdzają, że organ podatkowy to podmiot uprawniony w ramach stosunku prawnopodatkowego, a więc tzw. wierzyciel podatkowy. W zakresie jego kompetencji

<sup>13</sup> J. Szreniawski, J. Stelmasiak, *Zagadnienia ogólne aparatu administracyjnego*, w: *Prawo administracyjne ustrojowe...*, s. 10.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 22.

<sup>16</sup> A. Olesińska, *Prawo podatkowe*, Toruń 2004, s. 23–24. Niemal identyczną definicję organu podatkowego prezentuje Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 87.

<sup>17</sup> C. Kosikowski, *Prawo finansowe w Polsce i w Unii Europejskiej*, Warszawa 2005, s. 164–165.



leży wymiar i pobór podatku, prawo do czerpania dochodów z podatku oraz prawo do rozporządzania kwotą uzyskaną z tego tytułu. Bardzo ważna w tym kontekście jest uwaga autorów, że jeżeli z konkretnej ustawy podatkowej wynikają wszystkie wymienione uprawnienia przysługujące temu samemu związkowi publicznoprawnemu, to nie ma wątpliwości, kto jest organem podatkowym<sup>18</sup>.

#### 4. Zakończenie

Obowiązujący w Polsce model administracji niezespólonej, który przeanalizowałem przy okazji redagowania podręcznika o ustrojowym prawie administracyjnym<sup>19</sup>, posiada określone cechy. Dotyczy monokratycznych podmiotów administracji rządowej, które działają jako organy samodzielne, wyraźnie wyodrębnione strukturalnie, organizacyjnie oraz kompetencyjnie, dla których przewidziano wyraźny model proceduralny, a zwłaszcza instancyjny. Zasadniczo jedynym wyjątkiem jest służba celna<sup>20</sup>, która wcześniej rozpoczęła funkcjonowanie na takich samych zasadach jak aktualnie administracja podatkowa. Każdy z tych organów posiada wyodrębniony substrat osobowy i rzeczowy.

Zaproponowany przez ustawodawcę model administracji podatkowej w moim przekonaniu nawiązuje zasadniczo do próby realizacji w praktyce zasady zespolenia administracyjnego. Wszelkie procesy skupiania funkcji zwierzchnictwa i koordynacji działań administracji w rękach jednego organu, najczęściej monokratycznego, określane są bowiem w nauce administracji mianem zespolenia, a nosząca cechy nadrzędności norma prawna zawierająca dyrektywę organizacyjną nakazującą prawodawcy takie właśnie modelowanie ustroju administracji publicznej, przede wszystkim terenowej, nosi miano zasady zespolenia administracyjnego<sup>21</sup>. Ponadto, moim zdaniem, pozostaje ona w związku z quasi-centralizacją, ponieważ zaistniała sytuacja faktyczna w zaproponowanym modelu administracji podatkowej na szczeblu województwa zakłada niejako funkcjonowanie „organu w organie”, sprowadzając naczelnika urzędu skarbowego do roli realizatora zadań orzeczniczych w pierwszej instancji, egzekucji oraz kontroli podatkowej. Generalnie nie ma on wpływu na sprawy związane ze stosunkami pracy i nie posiada własnych pracowników. Dyskusyjna w omawianym zakresie jest zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego<sup>22</sup>, która

<sup>18</sup> J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 272–273.

<sup>19</sup> L. Bielecki, *Administracja niezespólona...*, s. 195–236.

<sup>20</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 990 ze zm.

<sup>21</sup> Zob. P. A. Tusiński, *Zasady ustrojowego prawa administracyjnego*, w: *Ustrojowe prawo...*, s. 45.

<sup>22</sup> W tym zakresie oczekuje na publikację moje opracowanie *Reorganizacja (konsolidacja) terenowej rządowej administracji podatkowej a zasada dwuinstancyjności*

w mojej ocenie nie jest należycie realizowana w tak przyjętym modelu administracji podatkowej. Naczelnik urzędu skarbowego nie posiada również wyodrębnionego majątku jako podmiot (jednostka administracji publicznej), gdyż majątek ma w zarządzie i dyspozycji dyrektor izby skarbowej. Rola naczelnika została sprowadzona do wykonywania niektórych zadań organu w ujęciu klasycznym modelu administracji publicznej. W moim przekonaniu brak mu istotnych cech organu administracji, poza funkcją stosowania prawa podatkowego. Jest „ułomnym”, „niezupełnym” organem administracji podatkowej, pozbawionym wielu wskazanych wyżej funkcji, które charakteryzują organ administracji działający w sposób pełny.

W omawianym zakresie konsolidacja administracji podatkowej jest niezrozumiała. W wyniku konsolidacji niektóre komórki organizacyjne urzędu skarbowego, tj. logistyki, księgowości budżetowej, kadr i szkoleń, ochrony informacji niejawnej oraz informatyki, zostały przeniesione do siedziby izby skarbowej. Siedziba izby skarbowej skupia tego rodzaju komórki sprowadzone ze wszystkich urzędów skarbowych województwa. W urzędach pozostawiono pozostałe komórki, tj. obsługi bezpośredniej, postępowań podatkowych, rejestracji podatkowej, kontroli podatkowej, egzekucji podatkowej, wierzycielskiej analiz i sprawozdawczości, księgowości podatkowej oraz spraw karnych-skarbowych – jako mające działać w pierwszej instancji procesowej (postępowań podatkowych, egzekucji i spraw karnych – skarbowych). W związku z tym można postawić pytanie, czy takie posunięcie usprawniło zadania przewidziane dla tych komórek? W wyniku konsolidacji nie nastąpiła redukcja personalna w administracji podatkowej, a proces naboru na wakujące stanowiska nie został wstrzymany.

Dlatego też istota i cel procesu konsolidacji pozostają nieznanne. W obowiązującym modelu administracji podatkowej jako niezespólonej administracji rządowej w województwie poważnemu zachwianiu uległa rola organu administracji, w jego, moim zdaniem bardziej pożądaney, jasno określonej postaci klasycznego organu administracji, funkcjonującego na dotychczasowych zasadach. Nauka ustrojowego prawa administracyjnego wypracowała pożądaney wzorzec organu administracji, o w pełni wykształconey postaci. Wprowadzony w życie model organów podatkowych nie nawiązuje do żadnego z przykładowych wzorców (poza administracją celną). Pytaniem otwartym pozostaje zatem ocena takiego stanu rzeczy przez doktrynę oraz praktykę prawa podatkowego.

---

*postępowania podatkowego.* Tekst powstał w związku z międzynarodową konferencją naukową pt. *Aktualne procesy modernizacyjne w administracji publicznej – doświadczenia polskie i europejskie*, zorganizowanej w Krakowie na Uniwersytecie Pedagogicznym w dniach 22–23 kwietnia 2015 r. W opracowaniu tym kwestionuję obowiązujące funkcjonowanie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego z uwagi na jej fasadowość i nienależytą realizację z punktu widzenia konstytucyjności przyjętych rozwiązań oraz umocowania w ustawach zwykłych.



W mojej ocenie dyrektor izby skarbowej uzyskał natomiast w tak określonym modelu niejako status „nadorganu” administracji podatkowej, o niespotykane szerokie kompetencjach, dysponującego dużym substratem osobowym oraz rzeczowym, a także został wyposażony w możliwość stanowienia prawa wewnętrznego w o wiele większym zakresie niż naczelnik urzędu skarbowego. Są to kompetencje nadmiernie rozbudowane i przesadzone w sensie statusu organu administracji, nawet o kompetencji nadzorczej. Zatem można stwierdzić, że zaproponowany model organów administracji podatkowej istotnie różni się od występujących modeli w zakresie ustrojowego prawa administracyjnego, w omawianym przypadku terenowej niezespólonej administracji rządowej.

## Bibliografia

- Adamczyk A., *Organ administracji publicznej i inne podmioty administrujące*, w: *Prawo administracyjne. Część ogólna*, L. Bielecki i P. Ruczkowski (red.), Warszawa 2011.
- Bielecki L., Münnich M., *Organy podatkowe administracji rządowej podległej ministrowi finansów*, w: *System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009.
- Bielecki L., *Administracja niezespólona*, w: *Ustrojowe prawo administracyjne*, L. Bielecki i P. Ruczkowski (red.), Warszawa 2011.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Morawski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006.
- Grążawski M., *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa prof. J. Filipka*, Kraków 2001.
- Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002.
- Kosikowski C., *Prawo finansowe w Polsce i w Unii Europejskiej*, Warszawa 2005.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2002.
- Olejniczak-Szałowska E., *Wojewódzka administracja niezespólona*, w: *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, M. Stahl (red.), Warszawa 2009.
- Olesińska A., *Prawo podatkowe*, Toruń 2004.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Stelmasiak J., *Terenowe organy administracji rządowej*, w: *Prawo administracyjne ustrojowe. Podmioty administracji publicznej*, J. Stelmasiak i J. Szreniawski (red.), Bydgoszcz–Lublin 2002.
- Tusiński P. A., *Zasady ustrojowego prawa administracyjnego*, w: *Ustrojowe prawo administracyjne*, L. Bielecki i P. Ruczkowski (red.), Warszawa 2011.
- Żukowski K., *Ustrój administracji publicznej*, w: *Leksykon prawa administracyjnego. 100 podstawowych pojęć*, E. Bojanowski i K. Żukowski (red.), Warszawa 2009.

## Konsolidacja administracji podatkowej w świetle modelu niezespólonej administracji rządowej w Polsce

### Streszczenie

Opracowanie dotyczy tematyki organizacji administracji podatkowej utrwalonej poprzez proces konsolidacji jako administracji rządowej w Polsce. Analiza prowadzi do wniosku, że obecnie dyrektor izby skarbowej stał się „superorganem” podatkowym o rozbudowanych kompetencjach (pracodawcą naczelnika urzędu skarbowego), kosztem naczelnika urzędu skarbowego, który dokonuje jedynie rozstrzygnięć podatkowych w pierwszej instancji i jest niejako organem w organie, czyli w izbie skarbowej, na czele której stoi dyrektor. Sytuacja taka jest niepożądana z punktu widzenia zasady dwuinstancyjnego postępowania podatkowego oraz ukształtowanego modelu administracji publicznej, w której samodzielność organu jest jedną z cech takiego modelu.

**Słowa kluczowe:** konsolidacja, administracja podatkowa, administracja rządowa

## Consolidation of Tax Administration in the Light of the Non-Uniform Model of Governmental Administration in Poland

### Abstract

The text concerns the organisation of tax administration consolidated into governmental administration in Poland. The analysis presented in the contribution leads to the conclusion that the head of the fiscal chamber has become a “superbody” in the field of taxation with extensive prerogatives and the employer of the head of the tax office, at the cost of the latter who merely resolves tax issues in the first instance being, as if, a body within a body, i.e. the fiscal chamber. Such a situation is undesirable from the perspective of the principle of two-instance tax proceedings and the settled public administration model with the independence of public bodies its integral part.

**Keywords:** consolidation, tax administration, governmental administration