

Kaja Gadowska*

PRAKTYKA OBSADZANIA STANOWISK W ADMINISTRACJI SKARBOWEJ III RP W ŚWIETLE WARTOŚCI KONSTITUCYJNYCH

Wprowadzenie

Zawarta w art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. zasada dobra wspólnego stanowi istotną rację istnienia władz publicznych, które winny zapewniać jego realizację z korzyścią dla wszystkich obywateli¹. Wskazuje ona tym samym wzorzec działania władz. Rola administracji wykonującej funkcje państwa polega na realizowaniu dobra wspólnego.

Administracja rządowa stanowi zespół organów, urzędów oraz instytucji centralnych i terenowych, realizujących zadania publiczne na rzecz indywidualnych obywateli i podmiotów zbiorowych (Zieliński 2001, s. 14). Zgodnie z art. 153 ust. 1 Konstytucji w celu zapewnienia zawodowego, rzetelnego, bezstronnego i politycznie neutralnego wykonywania zadań państwa, w urzędach administracji rządowej działa korpus służby cywilnej. Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny „Istotne znaczenie służby cywilnej wiąże się z dążeniem do zapewnienia pożądanego sposobu działania administracji publicznej, a tym samym powinno być odczytywane w powiązaniu z charakterystyką państwa jako dobra wspólnego wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji) [...]”. Funkcjonowanie administracji państwowej – widziane w tym szerszym kontekście ustrojowym – powinno być zgodne z właściwie rozumianym interesem ogólnym, wspólnym dla wszystkich obywateli, a przy tym niezależnym od partykularnych interesów odczytywanych przez

***Kaja Gadowska** – doktor habilitowany nauk humanistycznych w zakresie socjologii, Uniwersytet Jagielloński; zainteresowania naukowe: socjologia sfery publicznej, socjologia prawa; email: kaja.gadowska@uj.edu.pl

¹Formuła niniejszego artykułu nie pozwala na rozwinięcie kwestii rozumienia pojęcia dobra wspólnego. Początki tej idei odnaleźć można w pismach Platona i Arystotelesa. Dobro wspólne jako jedna z podstawowych zasad życia społecznego obecne jest w nauczaniu społecznym Kościoła katolickiego. Szerokie omówienie dobra wspólnego jako pojęcia konstytucyjnego [w:] Piechowiak 2012, Zubik 2007, Sokolewicz, Zubik 2016.

pryzmat oddziaływania zmieniających się sił politycznych” (Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2011 r.).

Warunkiem prawidłowego funkcjonowania administracji jest właściwy dobór kadr realizujących zadania państwa. Jak trafnie wskazują Antoni i Bartłomiej Kamiński (2004, s. 235-270) zapewnienie wysokiego moralnego i intelektualnego poziomu służby publicznej wymaga stworzenia konkurencyjnego, opartego na kryteriach merytorycznych systemu rekrutacji urzędników, właściwe ich wynagradzanie, stabilizacja zatrudnienia oraz zapewnienie powagi i niezależności urzędu, tj. ograniczenie do minimum możliwości wywierania nacisków przez polityków i inne zewnętrzne grupy interesu w celu uzyskania specjalnych korzyści. Warunek ten wydaje się szczególnie istotny w przypadku administracji skarbowej, stanowiącej kluczowe ogniwo systemu gromadzenia dochodów publicznych.

Administracja skarbowa² jest segmentem terenowej niezespólonej administracji rządowej, podporządkowanej ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych³. Pracownicy administracji skarbowej pod względem liczebności stanowią najliczniejszą spośród grup pracowniczych wchodzących w skład korpusu służby cywilnej. W 2016 r. w służbie cywilnej zatrudnionych było łącznie 118 848 osób, spośród których 46 022 (38,72%) stanowili pracownicy izb skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej (Sprawozdanie Szefa, zał. 17, 2017).

Funkcjonowanie państwa finansowane jest z podatków i innych danin publicznych. W 2016 r. dochody podatkowe w Polsce wyniosły 273 138 413 zł, co stanowiło 86,9% dochodów budżetowych państwa (Sprawozdanie z wykonania 2017, s. 34-35). Udział procentowy dochodów podatkowych w strukturze dochodów budżetu państwa utrzymuje się na podobnym poziomie na przestrzeni ostatnich 20 lat. Celem działania administracji skarbowej jest pozyskiwanie dochodów podatkowych w najbardziej skuteczny, wydajny i sprawiedliwy sposób, w warunkach jednolitego stosowania przepisów podatkowych.

System podatkowy w Polsce cechuje niestabilność i nieprzejrzystość (zob. m.in.: Brzeziński, Nykiel 2011; Uszyński 2010; Ruśkowski 2006; NIK 2014). Tworzą go łącznie 303 akty prawne, tj. 11 ustaw i 292 rozporządzenia Ministra Finansów (obecnie Ministra Rozwoju i Finansów). Jak wy-

²Terminy administracja skarbowa i administracja podatkowa stosowane są w literaturze wymiennie, co jest wynikiem braku definicji legalnych, przy czym pierwszy z terminów ma rodowód historyczny – używany był w piśmiennictwie okresu międzywojennego (zob.: Teszner 2012, s. 55-63).

³Szerzej na temat administracji rządowej zob. np.: Zieliński 2001, na temat niezespólonej administracji skarbowej i niezespólonej administracji kontroli skarbowej zob.: Sawczuk 2011a, Sawczuk 2011b.

nika z badań Grant Thornton, przepisy regulujące podatek dochodowy od osób fizycznych liczą obecnie 2689 stron maszynopisu, podatek akcyzowy – 991 stron, a podatek VAT – 890 (Grant Thornton 2017). Istotny problem polskiego prawa podatkowego stanowi, obok objętości przepisów, ich duża zmienność. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1991 r. nowelizowana była 56 razy, wliczając zaś korekty dokonywane przy okazji nowelizacji innych ustaw – 269 razy. Ustawa o podatku od towarów i usług z 1993 r. wraz z ustawą z 2004 r., która ją zastąpiła, przez 23 lata funkcjonowania przebudowywana była 47 razy, łącznie zaś zmieniana była 99 razy. Natomiast ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych od momentu powstania w 1992 r. w istotnym zakresie nowelizowana była 36-krotnie, ogółem zaś poddawana zmianom 187 razy (tamże, System Informacji Prawnej LEX).

O niejasności i wysokim poziomie skomplikowania przepisów podatkowych świadczy rosnące zapotrzebowanie na wydawane przez organy podatkowe interpretacje. Podczas gdy w 2008 r. wydanych zostało 22 478 interpretacji indywidualnych, w 2015 r. ich liczba wzrosła do 38 159 (Grant Thornton 2017). W obliczu dużej zmienności prawa podatkowego w Polsce, jego rozległości, złożoności, niskiej jakości i wynikających stąd trudności w interpretacji przepisów, mogących w przypadku błędnej decyzji organu podatkowego skutkować szkodą podatnika, a także wobec nieustannej presji politycznej na zwiększanie dochodów podatkowych niezbędnych dla finansowania rosnących wydatków budżetowych na cele społeczne, kwestia zapewnienia wysokich kompetencji merytorycznych i poziomu moralnego pracowników administracji skarbowej ma znaczenie kluczowe.

Celem artykułu jest analiza słabości systemu administracji skarbowej w Polsce, mających wpływ na kształtowanie profesjonalnej kadry urzędników. Zgodnie z przyjętym założeniem, zasadnicze znaczenie dla właściwej realizacji zadań administracji skarbowej ma oparta na obiektywnych kryteriach rekrutacja kadr. Szczególna uwaga poświęcona zostanie stanowiskom dyrektorów i wicedyrektorów izb skarbowych, stanowiskom naczelników urzędów skarbowych i ich zastępców oraz stanowiskom dyrektorów i wicedyrektorów urzędów kontroli skarbowej, a w obecnym stanie prawnym stanowiskom dyrektorów i wicedyrektorów izb administracji skarbowej, stanowiskom naczelników urzędów skarbowych i ich zastępców oraz stanowiskom naczelnikom urzędów celno-skarbowych i ich zastępców, od kompetencji osób, które je zajmują zależy bowiem jakość pracy urzędów. Obsadzenie stanowisk kierowniczych wiąże się z przejęciem kontroli nad polityką kadrową w podległych im jednostkach. Zgodnie z przyjętą hipotezą, im większy jest wpływ czynników po-

litycznych, a nie kryteriów merytorycznych na proces obsadzania stanowisk i im słabsze są gwarancje stabilnego zatrudnienia, w tym większym stopniu pracownicy skłonni są ulegać sugestiom politycznych patronów i tym trudniej jest im oprzeć się politycznym naciskom.

Metody badawcze

W artykule wykorzystane zostały wyniki badań przeprowadzonych w trakcie realizacji kierowanego przeze mnie w latach 2006-2009 finansowanego przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego projektu badawczego nr N116 029 31/3130 *Prawo w działaniu. Problem stosunków polityczno-administracyjnych w Polsce po 1989 roku w świetle reformy służby cywilnej*, następnie zaś w ramach badań własnych realizowanych przeze mnie w Instytucie Socjologii UJ. Obok wywiadów pogłębionych z pracownikami administracji skarbowej przeprowadzona została analiza zmieniających się podstaw prawnych obsadzania stanowisk w administracji skarbowej, analiza raportów Najwyższej Izby Kontroli, analiza interpelacji i zapytań poselskich wraz z odpowiedziami, a także analiza artykułów prasowych.

Podstawy prawne obsadzania stanowisk kierowniczych w administracji skarbowej a rzeczywiste praktyki

Administrację skarbową w Polsce tworzy obecnie 16 izb administracji skarbowej, 400 urzędów skarbowych oraz 16 urzędów celno-skarbowych (wraz z 45 delegaturami i 143 oddziałami celnymi). Do dnia 28 lutego 2017 r. strukturę terenową administracji skarbowej tworzyła administracja podatkowa – 16 izb skarbowych i 400 urzędów skarbowych, kontrola skarbową – 16 urzędów kontroli skarbowej wraz z 8 ośrodkami zamiejscowymi oraz Służba Celna – 16 izb celnych, 45 urzędów celnych wraz ze 143 oddziałami celnymi. Jednostki te objęte były i są nadal zakresem podmiotowym czterech kolejno obowiązujących ustaw o służbie cywilnej.

Założeniem leżącym u podstaw utworzenia służby cywilnej w Polsce było takie jej ukształtowanie, aby niezależny, bezstronny, apolityczny i kompetentny aparat urzędniczy, wyłoniony w drodze otwartego postępowania konkursowego, mógł wykonywać zadania na rzecz państwa i obywateli niezależnie od zmian na stanowiskach politycznych. W Polsce widoczne jest jednak dążenie partii politycznych do ograniczenia autonomii administracji i podporządkowania jej swym interesom. W praktyce polityka kadrowa w administracji rządowej sprowadza się do tego, że po każdych wyborach parlamentarnych następuje wymiana urzędników zajmujących stanowiska kierownicze na osoby cieszące się poparciem partii, które objęły władzę,

mimo że decyzje dotyczące zatrudnienia i awansów w służbie cywilnej winny zapadać na podstawie kryteriów merytorycznych, nie zaś politycznych (szerzej: Gadowska 2015, Gadowska 2006). Zjawisko to jest szczególnie wyraźnie widoczne w administracji skarbowej. Z uwagi na fakt, że podatki stanowią główne źródło dochodów państwa umożliwiające finansowanie jego działalności, kwestia obsadzania stanowisk kierowniczych w administracji skarbowej jest przedmiotem stałego zainteresowania partii sprawujących władzę.

Stanowiska dyrektorów i wicedyrektorów izb skarbowych, naczelników i zastępców naczelników urzędów skarbowych oraz dyrektorów i wicedyrektorów urzędów kontroli skarbowej do dnia 26 lutego 2017 r. należały do stanowisk średniego szczebla zarządzania w służbie cywilnej. Z dniem 27 lutego 2017 r. na mocy przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej stanowiska dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektora i wicedyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego i jego zastępcy oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego i jego zastępcy zostały włączone do wyższych stanowisk w służbie cywilnej. Obsadzanie tych stanowisk odbywało się jednak i odbywa nadal na podstawie odrębnych przepisów.

Podstawy prawne funkcjonowania administracji skarbowej w Polsce, w tym zasady obsadzania stanowisk dyrektorów i wicedyrektorów izb skarbowych oraz naczelników i zastępców naczelników urzędów skarbowych, określała, przyjęta w okresie pierwszych rządów Sojuszu Lewicy Demokratycznej i Polskiego Stronnictwa Ludowego, ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1997 r. na podstawie przepisów wprowadzających ustawy reformujące funkcjonowanie gospodarki i administracji publicznej. Na gruncie przepisów ustawy Minister Finansów posiadał kompetencje do powoływania i odwoływania dyrektora izby skarbowej, a ponadto – na wniosek dyrektora izby skarbowej – wicedyrektora izby skarbowej oraz naczelnika urzędu skarbowego, przy czym ustawa nie określała w tym zakresie szczegółowej procedury. Zastępca naczelnika urzędu skarbowego był powoływany i odwoływany przez dyrektora izby skarbowej – na wniosek naczelnika urzędu skarbowego.

Dopiero z dniem 1 września 2003 r., w okresie drugich rządów SLD i PSL, na mocy przepisów 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, wprowadzone zostały zasady konkursowe przy wyborze dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych. W świetle nowych

przepisów dobór kandydatów na stanowisko dyrektora izby skarbowej i naczelnika urzędu skarbowego miał być dokonywany w drodze konkursu spośród pracowników urzędów i organów podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, posiadającym co najmniej czteroletni staż pracy w tych urzędach i organach. Konkurs w formie egzaminu, w toku którego sprawdzeniu podlegać miała wiedza niezbędna do wykonywania zadań na określonych stanowiskach, predyspozycje i zdolności ogólne oraz umiejętności kierownicze kandydatów, przeprowadzać miała komisja powołana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Szczegółowe kwestie dotyczące przeprowadzania konkursów określone zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 października 2003 r. w sprawie trybu powołania Komisji i przeprowadzania konkursu na stanowisko dyrektora izby skarbowej i naczelnika urzędu skarbowego.

Przepisy stanowiły jednocześnie, że do czasu powołania wyłonionego w drodze konkursu dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego minister właściwy do spraw finansów publicznych wyznaczał osobę pełniącą odpowiednio obowiązki dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego. Ustawa nie wskazywała przy tym limitów czasowych zatrudnienia w charakterze pełniącego obowiązki. Minister Finansów mógł również nie powołać na stanowisko dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego kandydata wyłonionego w drodze konkursu w przypadku, jeżeli w jego ocenie żaden z kandydatów nie gwarantował obiektywnego wypełniania obowiązków dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego. Ponadto, w przypadku gdy dwa kolejne konkursy nie wyłoniłyby kandydata oraz w przypadku gdy żaden z kandydatów nie gwarantowałby obiektywnego wypełniania obowiązków, Minister Finansów uprawniony był ustawowo do powołania osób na stanowiska dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego bez stosowania trybu konkursowego.

Analogiczne zasady obowiązywały w przypadku obsadzania stanowisk dyrektorów urzędów kontroli skarbowej. Pierwotnie na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej dyrektorów urzędów kontroli skarbowej powoływał, spośród inspektorów kontroli skarbowej, Minister Finansów na wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej (powoływanego i odwoływanego przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek Ministra Finansów). Przepisy nie określały przy tym procedur powoływania.

Zasady konkursowe przy wyborze dyrektorów urzędów kontroli skarbowej wprowadzone zostały z dniem 1 września 2003 r., na mocy przywoływanej wyżej ustawy z dnia 27 czerwca 2003 r. Przepisy stanowiły, że dyrektorów urzędów kontroli skarbowej powołuje, spośród kandydatów wyłonionych w drodze konkursu, oraz odwołuje minister właściwy do spraw

finansów publicznych na wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej. Do konkursu mogły przystąpić osoby zatrudnione w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej i posiadające co najmniej pięcioletni staż pracy w organach administracji podatkowej albo trzyletnią praktykę w jednostkach organizacyjnych kontroli skarbowej oraz mające zdany egzamin kwalifikacyjny na stanowisko inspektora przed komisją powołaną przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej lub wpisane na listę doradców podatkowych. Konkurs polegający na przeprowadzeniu postępowania egzaminacyjnego, w toku którego sprawdzeniu podlegać miała wiedza niezbędna do wykonywania zadań na stanowisku dyrektora urzędu kontroli skarbowej, predyspozycje i zdolności ogólne oraz umiejętności kierownicze, przeprowadzać miała komisja konkursowa powołana przez Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, który co do zasady pełnił nadzór hierarchiczny nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej. Konkurs przeprowadzany miał być w przypadku, gdy zgłosiło się co najmniej dwóch uczestników. Szczegółowe zasady przeprowadzania konkursów zawarte zostały w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie konkursu na stanowisko dyrektora urzędu kontroli skarbowej.

Do czasu powołania dyrektora urzędu kontroli skarbowej w drodze konkursu, minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej wyznaczał osobę pełniącą obowiązki dyrektora urzędu kontroli skarbowej. W razie braku odpowiedniej liczby uczestników do przeprowadzenia konkursu lub też gdy żaden z kandydatów nie uzyskałby pozytywnej opinii Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, minister na jego wniosek powoływał dyrektora urzędu kontroli skarbowej bez przeprowadzenia konkursu. Inaczej niż w przypadku ustawy o urzędach i izbach skarbowych, która nie formułowała warunków, jakie winna spełniać osoba, której Minister Finansów powierzał pełnienie obowiązków dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego lub która powoływana była na to stanowisko w trybie pozakonkursowym, ustawa o kontroli skarbowej precyzowała, że osoba, której powierzano pełnienie obowiązków albo którą powoływano na stanowisko dyrektora urzędu kontroli skarbowej, musiała spełniać te same warunki, co kandydaci przystępujący do konkursu.

W praktyce jednak, mimo wprowadzenia obowiązku konkursowego, stanowiska dyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów urzędów kontroli skarbowej obsadzane były przez osoby wyznaczone przez Ministra Finansów do pełnienia obowiązków.

Omawiając przepisy kształtujące zasady obsadzania stanowisk kierowniczych w administracji skarbowej należy wspomnieć o przedstawionym 14 maja 2007 r. przez rząd Prawa i Sprawiedliwości projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wraz z projektem Przepisów wprowadzających ustawę o KAS. Na ich mocy planowano utworzenie nowej, wyodrębnionej z korpusu służby cywilnej, skonsolidowanej administracji skarbowej. Ustawa z dniem 1 stycznia 2008 r. zlikwidować miała izby skarbowe i urzędy skarbowe oraz izby celne i urzędy celne, tworząc w ich miejsce izby administracji skarbowej i urzędy administracji skarbowej. Projekt przewidywał zniesienie istniejącego od 2003 r. obowiązku przeprowadzania konkursów na stanowiska kierownicze w izbach skarbowych, urzędach skarbowych i urzędach kontroli skarbowej. By nie wiązać sobie rąk konkursami, planowano utworzenie skarbowego zasobu kadrowego na wzór istniejącego od 2006 r. państwowego zasobu kadrowego, w którego skład mieli wejść pracownicy resortu finansów, izb i urzędów skarbowych oraz niektórzy członkowie PZK. Projektowane przepisy przewidywały ponadto wygaśnięcie stosunków pracy i stosunków służbowych osób zatrudnionych w dotychczasowych urzędach po upływie trzech miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy o KAS, jeżeli przed upływem tego terminu nie zostałyby im zaproponowane nowe warunki zatrudnienia na dalszy okres albo w razie ich nieprzyjęcia. Ostatecznie, wskutek przedterminowych wyborów, nie doszło do uchwalenia ustawy.

Jednocześnie, mimo istniejącego od 2003 r. ustawowego obowiązku przeprowadzania konkursów na dyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów kontroli skarbowej, w okresie pierwszych rządów PiS odbywała się masowa wymiana osób na tych stanowiskach z pominięciem procedury konkursowej. Wykorzystywano w tym celu przepisy dopuszczające możliwość wyznaczenia przez Ministra Finansów osób pełniących obowiązki na tych stanowiskach do czasu powołania osoby wyłonionej w konkursie. W urzędach skarbowych dokonano na masową skalę wymiany naczelników, w tym uznanych fachowców, by na ich miejsce z pominięciem procedury konkursowej przyjąć osoby „spoza układu”. Działania te poprzedzone były zwykle zmianami na stanowiskach dyrektorów izb skarbowych. Za ilustrację posłużyć może przykład województwa świętokrzyskiego, na którego terenie w latach 2006-2007, po odwołaniu dyrektora izby skarbowej, na 15 urzędów skarbowych odwołano 15 naczelników (w tym w trzech urzędach dwukrotnie) oraz 10 zastępców naczelników. Pełniący obowiązki na stanowisku dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach w ciągu pierwszego miesiąca od powierzenia mu obowiązków wnioskował do Ministra Finansów o zmianę na stanowiskach naczelników 5 urzędów skarbowych (Odpowiedź na zapytanie nr 2501, 2008). Jego pierwszą decyzją ka-

drową było odwołanie zastępcy dyrektora izby i powołanie na jego miejsce siostry ówczesnego senatora PiS (Interpelacja nr 2507 2008, zob.: jak 2008). W marcu 2006 r. dyrektorzy izb skarbowych w Łodzi, Kielcach i Szczecinie zostali wezwani na naradę do Warszawy, by z ówczesnym wiceministrem finansów Marianem Banaś omówić przepisy ordynacji podatkowej. Na miejscu dostali wypowiedzenia podpisane przez panią minister Zytę Gilowską (Kowalewska 2006; Kowalewska, Drabikowska, Geront 2006). W sumie w okresie dwuletnich rządów PiS zdołano wymienić niemal 90% szefów izb skarbowych i urzędów kontroli skarbowej. Zdymisjonowano ponadto 239 z 401 (60%) naczelników urzędów skarbowych. W niektórych przypadkach, jak później potwierdziły sądy, odwołania nastąpiły z naruszeniem przepisów prawa (Skwirowski 2008a). Choć wiceminister Banaś przekonywał, że „dymisje zostały spowodowane krytyczną oceną prac odwołanych osób, złym, zdaniem przełożonych, sposobem zarządzania instytucjami oraz ich słabymi wynikami”, w opinii obserwatorów miały one charakter czysto polityczny. Zdaniem byłego wiceministra finansów, posła ugrupowania Lewica i Demokraci Stanisława Steca, „Ci ludzie pracowali tam od lat, znali swój fach. PiS nie wymieniło ich na lepszych, ale na swoich, tym bardziej że stało się to bez ogłoszenia choćby jednego konkursu” (Głapiak 2007). Należy mieć przy tym na uwadze, że wymiana osób na stanowiskach kierowniczych pociągała za sobą zmiany personalne na stanowiskach podległych.

Tuż po wyborach nowa koalicja rządząca Platformy Obywatelskiej i Polskiego Stronnictwa Ludowego zadeklarowała chęć uregulowania sytuacji kadrowej w służbach skarbowych. Tempo realizacji obietnicy okazało się jednak na tyle niezadowalające, iż w kwietniu 2008 r. sprawa wielomiesięcznego utrzymywania na stanowiskach naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych osób, które nie zostały powołane na stanowisko w drodze konkursu, a jedynie pełniły obowiązki stała się przedmiotem skierowanej do Ministra Finansów przez posła lewicy interpelacji (Interpelacja nr 2507, 2008). W odpowiedzi wiceminister Andrzej Parafinowicz przyznał, iż w charakterze pełniących obowiązki zatrudnionych było 14 na 16 dyrektorów izb skarbowych oraz 201 z 401 naczelników urzędów skarbowych. Przeciętny czas pełnienia funkcji dyrektora izby skarbowej wynosił przy tym 22 miesiące, zaś funkcji naczelnika urzędu skarbowego 16 miesięcy (Odpowiedź na interpelację nr 2507, 2008). Część osób objęła jednak stanowiska już w okresie rządów nowej koalicji (Głapiak 2007). W zapytaniu skierowanym do Ministra Finansów we wrześniu 2008 r. poseł PiS wskazywał na polityczne motywy zmian, do jakich doszło na stanowiskach pięciu naczelników urzędów skarbowych wbrew głoszonej przez Platformę tezie, że swe rządy będzie opierała na fachowcach (Zapytanie nr 2501, 2008). W odpowiedzi wi-

ce minister Andrzej Parafinowicz przypomniał o odwołaniu 15 naczelników urzędów skarbowych po zmianie na stanowisku dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach w okresie rządów reprezentowanego przez posła ugrupowania (Odpowiedź na zapytanie nr 2501, 2008).

W sierpniu 2008 r. weszło w życie nowe rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 14 lipca 2008 r. w sprawie trybu powołania komisji i przeprowadzania konkursu na stanowisko dyrektora izby skarbowej i naczelnika urzędu skarbowego. Do ogłoszonego przez Ministerstwo Finansów konkursu na 201 z 401 stanowisk naczelników urzędów skarbowych zgłosiło się 618 kandydatów (Skwirowski 2008a, 2008b). Konkurs składał się z dwóch części. Pierwszą stanowił sprawdzian wiedzy zawodowej, drugą ocena predyspozycji i zdolności ogólnych oraz umiejętności kierowniczych. Do przeprowadzania w marcu i kwietniu 2009 r. postępowania konkursowego przystąpiło ostatecznie 540 osób, jednak do drugiej części zakwalifikowało się jedynie 173 kandydatów. Po obydwu częściach procedury konkursowej wymaganą liczbę punktów zdobyło 139 osób – niecałe 26% uczestników. Sześćdziesiąt dziewięć konkursów pozostało nierozstrzygniętych (Konderak 2009). W 11 przypadkach minister zdecydował o niepowołaniu na stanowisko naczelnika urzędu skarbowego wyłonionego w konkursie kandydata, uznawszy, że żadna z wyłonionych w tym trybie osób nie gwarantuje obiektywnego wypełniania obowiązków, przy czym w jednym przypadku powołał na stanowisko osobę, która wygrała konkursy na stanowiska naczelników innych urzędów. Jednocześnie w 7 przypadkach do pełnienia obowiązków naczelników skarbowych wyznaczono osoby, które w postępowaniu konkursowym nie uzyskały wystarczającej do przystąpienia do drugiego etapu konkursu liczby punktów (Odpowiedź na interpelację nr 12972, 2009). Sytuacja ta stała się przedmiotem interpelacji skierowanych do Prezesa Rady Ministrów przez posłów PiS, którzy w decyzjach ministra dopatrywali się nadużywania przepisów ustawy w celu eliminacji osób, które wygrały konkurs, a do których minister nie miał zaufania z innych niż merytoryczne powodów (Interpelacja nr 12972, 2009; Interpelacja nr 11252, 2009; Interpelacja nr 11252 – ponowna, 2009). W październiku i listopadzie 2009 r. odbyła się druga tura konkursów na 110 stanowisk naczelników urzędów skarbowych. W jej wyniku wyłonieni zostali kandydaci na stanowiska 71 naczelników urzędów skarbowych. Spośród tej grupy Minister Finansów dokonał wyboru 53 osób, które zostały powołane na stanowiska (Odpowiedź na interpelację nr 12972 – ponowna, 2010). W tej sprawie posłowie PiS złożyli ponowną interpelację (Interpelacja nr 12972 – ponowna, 2010).

Wyniki kontroli NIK obrazujące stan na dzień 1 stycznia 2011 r. wskazują, iż na 400 stanowisk naczelników urzędów skarbowych 263 zajmowa-

ły osoby wyłonione w drodze konkursu, 59 – osoby powołane na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 września 1982 r. o pracownikach urzędów państwowych, 9 – osoby powołane na podstawie przepisów ustawy o urzędach i izbach skarbowych bez przeprowadzenia konkursu, w sytuacji gdy żaden z wyłonionych w drodze konkursu kandydatów nie gwarantował, zdaniem ministra, obiektywnego wypełniania obowiązków, lub gdy dwa kolejne konkursy nie wyłoniły kandydata, a 69 – osoby wyznaczone na podstawie przepisów ustawy o urzędach i izbach skarbowych przez Ministra Finansów do pełnienia obowiązków, przy czym 53 osoby (76,8%) pełniły obowiązki powyżej 12 miesięcy. NIK odnotował jednak, iż w porównaniu ze stanem na dzień 1 stycznia 2009 r. liczba osób pełniących obowiązki zmniejszyła się o 138 (z 207 do 69), czyli o 66,7%. Na dzień 1 stycznia 2011 r. do obsadzenia w trybie konkursowym pozostawało 69 (17%) stanowisk naczelników urzędów skarbowych, zaś na dzień 30 czerwca 2011 r. – 46 (11,5%) (NIK 2012, s. 26-27, 42).

Jednocześnie, na dzień 1 stycznia 2011 r. na 16 stanowisk dyrektorów izb skarbowych 2 zajmowały osoby mianowane na podstawie przepisów ustawy o pracownikach urzędów państwowych, zaś 14 osoby, które zostały wyznaczone na podstawie ustawy o urzędach i izbach skarbowych przez Ministra Finansów do pełnienia obowiązków, przy czym 11 osób (78,6%) pełniło obowiązki powyżej 12 miesięcy. W porównaniu ze stanem na dzień 1 stycznia 2009 r. liczba osób pełniących obowiązki nie uległa zmianie, w tym okresie Minister Finansów nie ogłosił bowiem ani jednego konkursu na stanowisko dyrektora izby skarbowej (tamże, s. 26). Pomimo złożonych przez rząd koalicji PO-PSL jeszcze na początku poprzedniej kadencji obietnic uregulowania problemu obsadzania stanowisk w administracji skarbowej, Minister Finansów nie zrealizował do tego czasu ustawowego obowiązku obsadzenia dyrektorów izb skarbowych w drodze konkursu. Złożone przez Ministra Finansów na ręce NIK wyjaśnienia, jakoby o podjęciu decyzji o przeprowadzeniu w pierwszej kolejności konkursów na naczelników urzędów skarbowych zdecydowała liczba osób, które pełniły obowiązki naczelników urzędów skarbowych, oraz fakt, iż są oni organem I instancji w sprawach postępowań podatkowych oraz bezpośrednio odpowiadają za ciągłość i prawidłowość bieżącej obsługi podatników, nie wydają się przekonujące. W opinii NIK decyzji o zaniechaniu wyłaniania dyrektorów izb skarbowych nie uzasadniał ani strukturalny udział osób zatrudnionych poza konkursem w obu grupach stanowisk, ani też merytoryczna istotność tych stanowisk. Dyrektorzy izb skarbowych jako organ II instancji sprawowali nadzór nad podlegającymi im urzędami skarbowymi (tamże, s. 26-27).

W lutym 2013 r. nadal na 16 dyrektorów izb skarbowych 15 wyznaczonych zostało przez Ministra Finansów do pełnienia obowiązków. W charakterze pełniących obowiązki zatrudnionych pozostawało także 42 naczelników urzędów skarbowych (Leśniak 2014).

Pod koniec drugiej kadencji rządów Platformy Obywatelskiej, w maju 2015 r., Minister Finansów ogłosił konkurs na stanowiska 62 naczelników urzędów skarbowych, by zdążyć z ich obsadzeniem przed zbliżającymi się wyborami parlamentarnymi. Równocześnie rząd przygotował projekt nowej ustawy o administracji podatkowej, która przynieść miała zmianę zasad funkcjonowania izb i urzędów skarbowych. W świetle przepisów ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. obsadzanie stanowisk dyrektora izby skarbowej i jego zastępcy, naczelnika urzędu skarbowego oraz dyrektora Biura Krajowej Informacji Podatkowej i jego zastępcy następować miało w drodze otwartego i konkurencyjnego naboru. Kandydaci na stanowiska dyrektora izby skarbowej i dyrektora BKIP oraz ich zastępców musieli mieć co najmniej pięcioletni staż pracy w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych albo w urzędach mu podległych lub przez niego nadzorowanych, w tym co najmniej trzyletni staż pracy na stanowisku kierowniczym, a także cieszyć się nieposzlakowaną opinią. Stanowisko naczelnika urzędu skarbowego mogła zajmować osoba posiadająca co najmniej trzyletni staż pracy w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych albo w urzędach mu podległych lub przez niego nadzorowanych, w tym co najmniej dwuletni staż pracy na stanowisku kierowniczym, ciesząc się nieposzlakowaną opinią. W przypadku stanowiska zastępcy naczelnika urzędu skarbowego wymagany był co najmniej dwuletni staż pracy w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych albo w urzędach mu podległych lub przez niego nadzorowanych, w tym co najmniej roczny staż pracy na stanowisku kierowniczym, oraz nieposzlakowana opinia. W toku naboru przeprowadzany miał być test wiedzy, ocena kompetencji kierowniczych i rozmowa kwalifikacyjna. Nabór przeprowadzać miał zespół powołany przez Szefa Administracji Podatkowej, w którego skład wchodzić miało co najmniej pięciu członków korpusu służby cywilnej. Zespół wyłaniać miał nie więcej niż dwóch kandydatów. Minister Finansów, na wniosek Szefa Administracji Podatkowej, powoływać miał osobę wybraną spośród kandydatów wyłonionych w drodze naboru, odpowiednio na stanowisko dyrektora izby skarbowej, dyrektora BKIP albo naczelnika urzędu skarbowego, natomiast na wniosek dyrektora izby skarbowej albo dyrektora BKIP – na stanowisko zastępcy dyrektora izby skarbowej albo zastępcy dyrektora BKIP. Miał również kompetencje do odwoływania z ww. stanowisk. Przepisy ustawy zawierały fakultatywne upoważnienie dla Ministra Finan-

sów do wydania zarządzenia w sprawach dotyczących organizacji naboru.

Ustawa wprowadzała jednocześnie możliwość powołania na stanowisko zastępcy dyrektora izby skarbowej i zastępcy dyrektora BKIP bez przeprowadzenia naboru członka korpusu służby cywilnej, zatrudnionego w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych albo w jednostkach mu podległych lub przez niego nadzorowanych, jeżeli posiadał on ostatnią pozytywną ocenę okresową na jednym z dwóch najwyższych poziomów przewidzianych w skali ocen, sporządzoną w okresie dwóch lat poprzedzających powołanie. Ponadto, w szczególnie uzasadnionych przypadkach Minister Finansów, na wniosek Szefa Administracji Podatkowej, mógł bez przeprowadzenia naboru powołać dyrektora izby skarbowej, zastępcę dyrektora izby skarbowej albo naczelnika urzędu skarbowego, za ich zgodą, na takie samo stanowisko w innej izbie skarbowej albo w innym urzędzie skarbowym. Przepisy ustawy dopuszczały również, że do czasu powołania wyłonionego w konkursie dyrektora izby skarbowej, dyrektora BKIP lub naczelnika urzędu skarbowego, Szef Administracji Podatkowej mógł wyznaczyć osoby zajmujące stanowiska odpowiednio zastępcy dyrektora izby skarbowej, zastępcy dyrektora BIKP lub zastępcy naczelnika urzędu skarbowego do realizacji zadań na tych stanowiskach na czas sześciu miesięcy z możliwością przedłużenia o kolejne sześć. Ponadto w przypadku gdy dwa kolejne nabory nie wyłoniłyby żadnego kandydata Minister Finansów mógł bez przeprowadzenia naboru powołać członka korpusu służby cywilnej, posiadającego pozytywną ocenę okresową, na stanowisko dyrektora izby skarbowej, dyrektora BKIP oraz ich zastępców albo naczelnika urzędu skarbowego.

Termin wejścia w życie omawianej ustawy określony początkowo na dzień 1 stycznia 2016 r., po wyborach parlamentarnych, które przyniosły zwycięstwo Prawu i Sprawiedliwości, przesuwany był trzykrotnie, by ostatecznie z dniem 1 marca 2017r. ustawa o administracji podatkowej utraciła moc na podstawie przepisów wprowadzających ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej. Z dniem 1 marca 2017 r. moc utraciła również ustawa o urzędach i izbach skarbowych, ustawa o kontroli skarbowej, a także ustawa o Służbie Celnej. Wejście w życie ustawy o administracji podatkowej z dniem 1 stycznia 2016 r., postawiłoby Prawo i Sprawiedliwość w trudnej sytuacji. W przypadku bowiem odwołania osób ze stanowisk dyrektorów izb skarbowych i naczelników urzędów skarbowych, w świetle przepisów ustawy do pełnienia obowiązków na tych stanowiskach wyznaczyć można było jedynie osoby zajmujące stanowiska ich zastępców, tj. osoby, które objęły stanowiska w okresie rządów PO, przystąpienie zaś do konkursu wymagało spełnienia większej liczby wymogów niż we wcześniejszym stanie praw-

nym. Przesunięcie terminu wejścia w życie ustawy umożliwiło dokonanie zmian personalnych w oparciu o dotychczasowe, znacznie mniej rygorystyczne przepisy. Tylko do połowy grudnia 2015 r. odwołanych zostało 9 spośród 16 dyrektorów izb skarbowych (Wójcik, Rochowicz 2015). Pociągało to za sobą wymianę naczelników urzędów skarbowych. Dla ilustracji, po zmianie na stanowisku dyrektora izby skarbowej w Kielcach, w okresie od 2 lutego 2016 r. do 8 kwietnia 2016 r. dokonano wymiany 10 spośród 15 podlegających mu naczelników urzędów skarbowych (Święcicka 2016).

W uzasadnieniu projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wskazywano, że konsolidacja administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej służyć ma m.in. ograniczeniu skali oszustw podatkowych, zwiększeniu skuteczności poboru należności podatkowych i celnych, a także obniżeniu kosztów funkcjonowania administracji skarbowej oraz rozwojowi profesjonalnych kadr (druk sejmowy nr 826). Na mocy przepisów wprowadzających ustawę o KAS izby skarbowe stały się izbami administracji skarbowej, które połączone zostały z, mającymi siedzibę w tym samym województwie, izbami celnymi i urzędami kontroli skarbowej. Zniesione zostały urzędy celne wraz z podległymi oddziałami celnymi. Utworzone zostały natomiast urzędy celno-skarbowe, Krajowa Informacja Skarbowa oraz Centrum Informatyki Krajowej Administracji Skarbowej. Zniesione zostały organy Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej, Szefa Służby Celnej, dyrektorów izb skarbowych, dyrektorów izb celnych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej oraz naczelników urzędów celnych, w ich miejsce zaś ustanowione zostały organy Krajowej Administracji Skarbowej: Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego. Naczelnicy urzędów skarbowych stali się organami Krajowej Administracji Skarbowej.

W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej zrezygnowano z procedur konkursowych. Szef KAS, w randze sekretarza stanu, oraz jego zastępcy, w randze podsekretarza stanu, w liczbie nie większej niż trzech, powoływani są przez Prezesa Rady Ministrów, na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Dyrektora KIS powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek Szefa KAS. Dyrektorem KIS można być nie dłużej niż 5 lat, przy czym minister może na wniosek szefa KAS przedłużyć ten termin o kolejne 5 lat. Zastępcę dyrektora KIS powołuje Szef KAS na wniosek dyrektora KIS. Dyrektora izby administracji skarbowej powołuje minister na wniosek Szefa KAS. Zastępcę dyrektora izby administracji skarbowej powołuje Szef KAS na wniosek dyrektora izby administracji skarbowej. Naczelnika urzędu skarbowego powołuje Szef

KAS na wniosek dyrektora izby administracji skarbowej. Zastępcę naczelnika urzędu skarbowego powołuje dyrektor izby administracji skarbowej na wniosek naczelnika urzędu skarbowego. Naczelnika urzędu celno-skarbowego powołuje Szef KAS na wniosek dyrektora izby administracji skarbowej. Zastępcę naczelnika urzędu celno-skarbowego powołuje dyrektor izby administracji skarbowej na wniosek naczelnika urzędu celno-skarbowego. Odejście od konkursowego trybu wyboru osób na kierownicze stanowiska w Krajowej Administracji Skarbowej spowodowało, że ich obsadzenie stało się zależne od woli osób zajmujących wyższe stanowiska w hierarchii. Rozwiązanie to stoi w sprzeczności z koniecznością zapewnienia przejrzystych zasad zatrudniania i awansowania, motywujących pracowników do rozwoju zawodowego, a tym samym profesjonalizacji administracji skarbowej. W opinii ekspertów Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH „przyjęty model zmian nie tylko utrzymuje dotychczasowy stopień upolitycznienia organów skarbowych, ale sankcjonuje go prawnie” (Skwirowski 2016).

Na podstawie przepisów ustawy o KAS w okresie od 1 marca 2017 r. do 19 czerwca 2017 r. dokonano 5 zmian na stanowiskach dyrektorów izb administracji skarbowej i 25 na stanowiskach naczelników urzędów skarbowych (Odpowiedź na interpelację nr 13839, 2017; Odpowiedź na interpelację nr 13647, 2017). Należy jednak pamiętać, że zmiany na stanowiskach i wicedyrektorów dyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych i ich zastępców oraz dyrektorów i wicedyrektorów urzędów kontroli skarbowej przeprowadzone zostały już wcześniej.

Ponadto mocą przepisów wprowadzających ustawę o KAS, stosunki pracy osób zatrudnionych w izbach administracji skarbowej, które nie otrzymały w terminie do dnia 31 maja 2017 r. pisemnej propozycji określającej nowe warunki zatrudnienia albo pełnienia służby, wygasły z dniem 31 sierpnia 2017 r. Podobne rozwiązanie zastosowane zostało wcześniej, mocą ustawy z dnia 30 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o służbie cywilnej, w odniesieniu do wyższych stanowisk w służbie cywilnej. Złożenie lub niezłożenie propozycji zatrudnienia pozostawiono swobodnemu uznaniu organu dokonującemu czynności prawnych w stosunkach pracy lub stosunkach służby, przy czym przepisy nie przewidują możliwości weryfikacji i kontroli instancyjnej tej decyzji w postępowaniu administracyjnym. Warto zauważyć, że spośród 2664 osób, które nie otrzymały propozycji zatrudnienia 1313 stanowiły osoby, które do dnia 31 sierpnia 2017 r. nabyły lub miały nabyć uprawnienia emerytalne. Byli to pracownicy dysponujący dużą wiedzą i doświadczeniem, wśród których znajdowały się osoby zajmujące wcześniej stanowiska kierownicze. Ponadto, 192 osoby, które nabyły uprawnienia emerytalne, a którym zaproponowano nowe warunki zatrudnienia podpisały oświadczenie, że zgo-

dzą się odejść z KAS w przeciągu najbliższego roku lub w innym wskazanym terminie. Działania te, stojące w sprzeczności z prowadzoną w maju 2017 r. przez Prezydenta i Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej kampanią „Godny wybór”, zachęcającą Polaków, którzy osiągnęli wiek emerytalny do dłuższej pracy, mogą być uznane za przejaw dyskryminacji ze względu na wiek. Część pracowników i funkcjonariuszy zmuszona była przyjąć nowe warunki pracy na niższym stanowisku z obniżonym wynagrodzeniem, innym wyznaczono miejsca pracy w jednostkach oddalonych nawet o kilkaset kilometrów od miejsca zamieszkania (Interpelacja nr 14265, 13.07.2017; Odpowiedź na interpelację nr 14265, 8.08.2017; zob. również: Kwaśniewski 2017).

Podsumowanie i wnioski

Ustawowe wyodrębnienie kilkuset wysokich stanowisk urzędniczych w administracji skarbowej, które, co prawda formalnie, w świetle ustaw wchodzą w skład korpusu służby cywilnej, jednak w praktyce, z uwagi na odrębne zasady ich obsadzania oraz praktykę postępowania Ministra Finansów wydają się funkcjonować poza system, jest istotnym wylodem w spójności polskiego modelu służby cywilnej. Omawiane wyżej przepisy wprowadzają w praktyce nieograniczone kompetencje Ministra Finansów w zakresie zarządzania wyższymi kadrami administracji skarbowej, co potwierdza dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny, przewidziane w przepisach ustawy z 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych „upoważnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wyznaczenia osoby pełniącej obowiązki dyrektora izby skarbowej do czasu powołania dyrektora tej izby wyłonionego w drodze konkursu nie zawiera żadnych ograniczeń dotyczących kompetencji takiej osoby” (Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2009 r.), a „wygranie konkursu na stanowisko dyrektora izby skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego nie rodzi po stronie ministra finansów obowiązku powołania na nie osoby, która konkurs wygrała, skoro organ ten ma uprawnienie do oceny co do obiektywnego wypełniania obowiązków przez kandydata” (Postanowienie NSA z dnia 21 marca 2012 r.). Jednocześnie Sąd Najwyższy stwierdził, że „Zasada swobodnego obsadzania stanowisk urzędniczych w administracji publicznej jest organicznie sprzeczna z zasadami zawodowego, politycznie neutralnego i stabilnego korpusu urzędniczego w administracji państwowej” (Opinia NSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2016 r.).

Obsadzanie stanowisk kierowniczych w administracji skarbowej na zasadzie powierzenia pełnienia obowiązków lub powołania z pominięciem pro-

cedur konkursowych jest niezgodne z podstawowym założeniem, jakie przyświecało utworzeniu służby cywilnej, tj. zagwarantowaniem ciągłości funkcjonowania administracji bez względu na zmiany polityczne, jakie następują po wyborach parlamentarnych. Rozwiązania te umożliwiają wprowadzenie na stanowiska osób dyspozycyjnych wobec władzy, skłonnych przy realizacji przypisanych im zadań kierować się nie zasadą dobra wspólnego, lecz interesem ugrupowania politycznego, któremu zawdzięczają stanowisko. Presja związana z możliwością utraty stanowiska dodatkowo wzmacnia uzależnienie od politycznych promotorów, co w przypadku administracji skarbowej może mieć poważne konsekwencje dla obywateli. Naciski polityczne na zwiększenie dochodów budżetowych skutkować mogą bowiem bardziej rygorystycznym traktowaniem podatników, w przypadku zaś pojawienia się wątpliwości – interpretowaniem przepisów na ich niekorzyść. Nieprecyzyjność przepisów powoduje faktyczne trudności w ich prawidłowym stosowaniu, czego wyrazem jest rosnąca liczba odwołań podatników od decyzji organów podatkowych, wysoki odsetek uchylonych decyzji organów pierwszej instancji oraz rosnące wskaźniki niekorzystnych dla organów podatkowych orzeczeń Wojewódzkich Sądów Administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Na wadliwość decyzji urzędniczych, obok niskiej jakości przepisów prawa, jego niespójności z prawem wspólnotowym oraz Konstytucją, na co wielokrotnie zwracała uwagę NIK (NIK 2010; NIK 2011; NIK 2014; NIK 2015), wpływ mają również braki kadrowe i nadmierne obciążenie urzędników pracą (NIK 2014).

W pierwszym półroczu 2013 r. podatnicy złożyli odwołania do dyrektorów izb skarbowych od 30% decyzji wydanych przez organy pierwszej instancji. Odsetek decyzji uchylonych w drugiej instancji w wyniku rozpatrzenia odwołań wyniósł w tym samym okresie 34,4% (NIK 2014). W 2013 r. wojewódzkie sądy administracyjne uchylily 25,8% zaskarżonych decyzji wymiarowych wydanych przez dyrektorów izb skarbowych, odsetek orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego niekorzystnych dla dyrektorów izb skarbowych wyniósł zaś 29,7% (NIK 2015). Natomiast w 2015 r. w sądach pierwszej i drugiej instancji uchylonych zostało łącznie 32% zaskarżonych przez podatników decyzji organów podatkowych (Grant Thornton 2017).

Co więcej, w ocenie Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, „daje się zaobserwować pewne ograniczenie obiektywizmu treści interpretacji, co przejawia się zarówno w stosunkowo częstym tłumaczeniu wątpliwości co do znaczenia przepisów na niekorzyść podatnika, a nawet forsowaniu stanowiska oczywiście błędnego. To ostatnie dotyczy zazwyczaj sytuacji, w których prawidłowa wykładnia prawa ograniczałaby w istotny

sposób dochody podatkowe, na których osiągnięcie liczy administracja podatkowa” (Brzeziński, Nykiel 2011, s. 74). Diagnozę tę zdaje się potwierdzać rosnąca liczba skarg do sądów administracyjnych na wydane interpretacje indywidualne prawa podatkowego. Podczas gdy w 2011 r. spośród 2109 interpretacji zaskarżonych do WSA uchylonych zostało 55,4%, w 2012 r. i pierwszym półroczu 2013 r. WSA rozpatrzyły 3867 skarg na wydane interpretacje indywidualne, spośród których uchylili 56,2% (NIK 2014).

W tym kontekście potrzeba stałego podnoszenia profesjonalizmu i sprawności organizacyjnej administracji skarbowej oraz konieczność podwyższania kompetencji zawodowych jej pracowników i funkcjonariuszy staje się szczególnie widoczna. Warunkiem koniecznym prawidłowego funkcjonowania administracji skarbowej jest zapewnienie właściwego, opartego na merytorycznych kryteriach mechanizmu rekrutacji kandydatów na stanowiska kierownicze w urzędach. Dotychczasowe doświadczenia wskazują, że jest to zadanie trudne, jednak wykonalne.

Literatura

- BRZEZIŃSKI B., NYKIEL W. (2011), Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, nr 1, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź, s. 61-83.
- GADOWSKA K. (2009), Działania pozorne. Problem upolitycznienia procesu obsady wyższych stanowisk w służbie cywilnej w Polsce, „Przegląd Socjologiczny”, Nr LVIII/1, s. 51–90.
- GADOWSKA K. (2015), Dysfunkcje Administracji. Służba cywilna w perspektywie neoinstytucjonalnej, Wydawnictwo UJ, Kraków.
- GLAPIAK E. (2007), Odnowiona skarbowka, „Rzeczpospolita”, 23 listopada.
- GRANT THORNTON (2017), Raport. Podatki w Polsce, Grant Thornton, Warszawa.
- INTERPELACJA NR 2507 – do ministra finansów – w sprawie wielomiesięcznego utrzymywania na stanowiskach naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych osób nie powołanych w drodze konkursów, a jedynie pełniących obowiązki, oraz ważności wydawanych przez takie osoby decyzji administracyjnych, 8.04.2008, Warszawa.
- INTERPELACJA NR 11252 – do Prezesa Rady Ministrów – w sprawie braku przejrzystości procedury konkursowej podczas wyłaniania kandydatów do objęcia stanowisk naczelników urzędów skarbowych, 21.08.2009, Warszawa.

- INTERPELACJA NR 11252 – do Ministra Finansów – w sprawie braku przejrzystości procedury konkursowej podczas wyłaniania kandydatów do objęcia stanowisk naczelników urzędów skarbowych – ponowna, 20.10.2009, Warszawa.
- INTERPELACJA NR 12972 – do prezesa Rady Ministrów – w sprawie bulwersujących praktyk przy obsadzaniu stanowisk naczelników urzędów skarbowych, 19.11.2009, Warszawa.
- INTERPELACJA NR 12972 – do prezesa Rady Ministrów – w sprawie bulwersujących praktyk przy obsadzaniu stanowisk naczelników urzędów skarbowych – ponowna, 25.01.2010, Warszawa.
- INTERPELACJA NR 14265 – do Ministra Finansów – w sprawie procesu wdrażania oraz obecnego funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, 13.07.2017, Warszawa.
- JAK (2008), P. o. dyrektorzy i naczelnicy w skarbowce, „Gazeta Wyborcza”, 9 kwietnia.
- KAMIŃSKI A. Z., KAMIŃSKI B. (2004), Korupcja rządów. Państwa pokomunistyczne wobec globalizacji, Wydawnictwo Trio i ISP PAN, Warszawa.
- KONDERAK E. (2009), Tylko 26 proc. osób zdało egzamin na naczelnika, „Gazeta Prawna”, 5 czerwca.
- KOWALEWSKA J. (2006), Wymiatanie dyrektorów służb celnych i podatkowych, „Gazeta Wyborcza”, 23 marca.
- KOWALEWSKA J., DRABIKOWSKA A., GERONT J. (2006), Czystka w skarbowkach i urzędach celnych, „Gazeta Wyborcza”, 24 marca.
- KWAŚNIEWSKI T. (2017), Nieprzydatni, „Gazeta Wyborcza” (Duży Format), 21 sierpnia.
- LEŚNIAK G. (2014), Administracja skarbowa w rękach osób pełniących obowiązki. To próba obchodzenia prawa, „Gazeta Prawna”, 14 lutego.
- NIK (Najwyższa Izba Kontroli) (2010), Pobór podatku dochodowego od osób fizycznych, Nr 18/2010/P09024/KBF.
- (Najwyższa Izba Kontroli) (2011), Prawidłowość postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, Nr 46/2011/P10024/KBF.
- (Najwyższa Izba Kontroli) (2012), Informacja o wynikach kontroli funkcjonowania służby cywilnej w ramach obowiązujących regulacji prawnych, Nr 14/2012/P/11/004/KAP.

- (Najwyższa Izba Kontroli) (2014), Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe, Nr 26/2014/P/13/039/KBF.
- (Najwyższa Izba Kontroli) (2015), Wykonywanie wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego przez Urzędy Skarbowe i Izby Celne, Nr 22/2015/P/14/016/KBF.

ODPOWIEDŹ podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 2507 w sprawie wielomiesięcznego utrzymywania na stanowiskach naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych osób nie powołanych w drodze konkursów, a jedynie pełniących obowiązki, oraz ważności wydawanych przez takie osoby decyzji administracyjnych, 7.05.2008, Warszawa.

- sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia prezesa Rady Ministrów – na interpelację nr 12972 w sprawie bulwersujących praktyk przy obsadzaniu stanowisk naczelników urzędów skarbowych, 21.12.2009, Warszawa.

- podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia prezesa Rady Ministrów – na ponowną interpelację nr 12972 w sprawie bulwersujących praktyk przy obsadzaniu stanowisk naczelników urzędów skarbowych, 26.02.2010, Warszawa.

- sekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację nr 13647 w sprawie zwolnień pracowników administracji skarbowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej w kontekście reformy powołującej Krajową Administrację Skarbową, 17.07.2017, Warszawa.

- podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów – na interpelację nr 13839 w sprawie struktury zatrudnienia w Krajowej Administracji Skarbowej przed i po reformie, 27.07.2017, Warszawa.

- podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów – na interpelację nr 14265 – do Ministra Finansów – w sprawie procesu wdrażania oraz obecnego funkcjonowania Krajowej Administracji Skarbowej, 8.08.2017, Warszawa.

- podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na zapytanie nr 2501 w sprawie daleko idących zmian kadrowych w świętokrzyskich organach skarbowych, czego jaskrawym przykładem jest powołanie T. D. na stanowisko zastępcy naczelnika I Urzędu Skarbowego w Kielcach przez podległego ministrowi finansów dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach, 16.10.2008, Warszawa.

OPINIA Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lipca 2016 r.
BSAIII-021-269-270/16.

- PIECHOWIAK M. (2012), Dobro wspólne jako fundament polskiego porządku konstytucyjnego, Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa.
- POSTANOWIENIE Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 marca 2012 r., I OSK 322/11.
- RUŚKOWSKI E. (2006), Kontrola stosowania prawa podatkowego, [w:] Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP, red. L. Etel, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 81-145.
- SAWCZUK P. (2011a), Niezespólna administracja skarbowa, [w:] Niezespólna administracja rządowa, red. M. Czuryk, M. Karpiuk, J. Kostrubiec, Wydawnictwo Difin, Warszawa, s. 56-82.
- (2011b), Niezespólna administracja kontroli skarbowej, [w:] Niezespólna administracja rządowa, red. M. Czuryk, M. Karpiuk, J. Kostrubiec, Wydawnictwo Difin, Warszawa, s. 83-96.
- SKWIROWSKI P. (2008a), Megakonkurs w skarbowce, „Gazeta Wyborcza”, 2 listopada.
- (2008b), Naczelnicy z konkursu, a nie z nominacji, „Gazeta Wyborcza” 3 listopada.
- (2016), Ryzykowna rewolucja w administracji skarbowej, „Gazeta Wyborcza” 23 października.
- SOKOLEWICZ W., ZUBIK M. (2016), Artykuł 1, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, wyd. II, red. L. Garlicki, Z. Marek, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa, s. 53-93.
- SPRAWOZDANIE Szefa Służby Cywilnej o stanie służby cywilnej i o realizacji zadań tej służby w 2016 r. (2017), <http://dsc.kprm.gov.pl/sprawozdania-szefa-sluzby-cywilnej> [dostęp: 15.08.2017].
- z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2016 r. Omówienie (2017), Rada Ministrów, Warszawa.
- ŚWIĘCICKA E. (2016), Czystka w świętokrzyskich urzędach skarbowych. Odwołano już większość naczelników, „Echo dnia”, 12 kwietnia.
- TESZNER K. (2012), Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce, LEX a Wolters Kluwer Business, Warszawa.
- USZYŃSKI D. (2010), Niejasne przepisy, legislacyjne pułapki i luki w systemie prawa podatkowego, [w:] W świecie finansów i prawa finansowego. Działalność dydaktyczna profesora Jana Głuchowskiego, red. B. Kołosowska, P. Prewysz-Kwinto, Wyższa Szkoła Bankowa, Toruń, s. 143-160.

WÓJCIK K., ROCHOWICZ P. (2015), Kadrowa czystka w izbach skarbowych, PiS zmienia zasady naboru w administracji skarbowej, „Rzeczpospolita”, 14 grudnia.

WYROK Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 listopada 2009 r., Sygn. akt. II FSK 951/08.

— Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2011 r. Sygn. akt Kp 1/11 (M.P. 2012, Nr 57, poz. 577).

ZAPYTANIE nr 2501 – do Ministra Finansów – w sprawie daleko idących zmian kadrowych w świętokrzyskich organach skarbowych, czego jaskrawym przykładem jest powołanie T. D. na stanowisko zastępcy naczelnika I Urzędu Skarbowego w Kielcach przez podległego ministrowi finansów dyrektora Izby Skarbowej w Kielcach, 22.09.2008, Warszawa.

ZUBIK M. (2007), Refleksje nad „dobrem wspólnym” jako pojęciem konstytucyjnym [w:] Prawo a polityka. Materiały z konferencji Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, która odbyła się 24 lutego 2006 roku, red. M. Zubik, Wydawnictwo Liber, Warszawa, s. 389-404.

ZIELIŃSKI E. (2001), Administracja rządowa w Polsce, Dom Wydawniczy Elipsa, Warszawa.

Kaja Gadowska

**THE PRACTICE OF FILLING TAX ADMINISTRATION POSITIONS IN
THE THIRD POLISH REPUBLIC IN THE LIGHT
OF CONSTITUTIONAL VALUES**

Keywords: tax administration, filling positions, civil service, the common good.

The constitutional concept of the common good is the reason for the existence of public authorities. Administration performing state functions should serve the needs of citizens. An adequate selection of the staff who carry out state functions is a condition for a well-functioning administration. The selection is particularly important in the case of tax administration, a key link in the system of public revenue collection.

The aim of this article is to analyse the weaknesses of Poland's tax administration system. Such weaknesses have an influence on establishing professional staff. Accordingly, the core hypothesis in the article is that staff recruitment based on objective criteria is essential for the effective performance of tax administration tasks. Particular attention was paid to the rules of filling positions of directors and deputy directors of tax chambers, tax offices, and tax control offices. The quality of staff's work depends, after all, on the competence of people occupying these positions.

In accordance with the hypothesis, the bigger the influence of political, not substantive, factors on the process of filling positions and the weaker the guarantee of stable employment are, the bigger the extent is to which employees succumb to political patrons' suggestions, and the more difficult it is for them to resist political pressure. In the case of tax administration, all these factors (taking into consideration changing, complicated, and unclear tax laws; regulations hindering tax law interpretation; and political pressure to increase budgetary income) may have negative consequences for tax-payers.

Kaja Gadowska

**PRAKTYKA OBSADZANIA STANOWISK W ADMINISTRACJI
SKARBOWEJ III RP W ŚWIETLE WARTOŚCI KONSTITUCYJNYCH**

Słowa kluczowe: administracja skarbowa, obsadzanie stanowisk, służba cywilna, dobro wspólne.

Zawarta w Konstytucji zasada dobra wspólnego stanowi istotną rację istnienia władz publicznych. Administracja wykonująca funkcje państwa winna służyć dobru obywateli. Warunkiem prawidłowego funkcjonowania administracji jest właściwy dobór kadr realizujących zadania państwa. Jest on szczególnie istotny w przypadku administracji skarbowej, stanowiącej kluczowe ogniwo systemu gromadzenia dochodów publicznych.

Cel artykułu stanowi analiza słabości systemu administracji skarbowej w Polsce, mających wpływ na kształtowanie profesjonalnej kadry urzędników. W artykule postawiono tezę, że zasadnicze znaczenie dla właściwej realizacji zadań administracji skarbowej ma oparta na obiektywnych kryteriach rekrutacja kadr. Szczególną uwagę poświęcono zasadom obsadzania stanowisk dyrektorów i wicedyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych i ich zastępców oraz dyrektorów i wicedyrektorów urzędów kontroli skarbowej, od kompetencji osób, które je zajmują zależy bowiem jakość pracy urzędów.

Zgodnie z przyjętą hipotezą, im większy jest wpływ czynników politycznych, a nie kryteriów merytorycznych na proces obsadzania stanowisk i im słabsze są gwarancje stabilnego zatrudnienia, w tym większym stopniu pracownicy skłonni są ulegać sugestiom politycznych patronów i tym trudniej jest im oprzeć się politycznym naciskom. W przypadku administracji skarbowej, przy dużej zmienności, złożoności i niejasności prawa podatkowego, przepisów utrudniających właściwą ich interpretację oraz presji politycznej na zwiększenie dochodów budżetowych, skutkować to może negatywnymi konsekwencjami dla podatników.