



Tom 27/2018, ss. 117-136  
ISSN 1644-888X  
e-ISSN 2449-7975  
DOI: 10.19251/ne/2018.27(8)  
www.ne.pwspzlock.pl

---

**Maciej Sikorski**

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Płocku

## **RELACJE MIĘDZY PODATNIKIEM A ADMINISTRACJĄ PODATKOWĄ**

**RELATIONS BETWEEN TAXER AND TAX ADMINISTRATION**

### **Streszczenie**

Jako prowadzący własną działalność gospodarczą podjąłem próbę spojrzenia na relacje między podatnikiem, a administracją podatkową.

W opracowaniu sprecyzowałem zasady postępowania pomiędzy podatnikiem, a administracją podatkową. Następnie sformułowałem standardy obsługi bezpośredniej w jednostkach Administracji Podatkowej.

Kolejnym problemem podjętym jest analiza programu antykorupcyjnej Administracji Podatkowej.

W ostatniej części opracowania sprecyzowałem odpowiedzialność administracji publicznej.

**Słowa kluczowe:** podatnik, administracja podatkowa, program antykorupcyjny, obsługa bezpośrednia

### **Summary**

As a self-employed person, I have tried to look at the relationship between the taxpayer and the tax administration. In the elaboration I specified the rules of conduct between the taxpayer and the tax administration. Then I formulated the standards of direct service in the Tax Administration units.

Another issue considered in the study is the analysis of the tax administration anti-corruption program. In the last part of the paper I specified the responsibility of public administration.

**Keywords:** taxpayer, tax administration, anti-corruption program, direct service

## Wprowadzenie

Misją administracji podatkowej jest pozyskiwanie dochodów budżetowych, przy maksymalizacji poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych oraz zapewnienie podatnikom wysokiej jakości obsługi w warunkach jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego.

Z tak sformułowanej misji wynika, że jednym z celów administracji podatkowej jest zwiększenie poziomu dobrowolności płacenia podatków.

Podatek, w swej konstrukcji, wymusza przejmowanie części dochodu lub majątku podatników, przez co często postrzegany jest jako świadczenie ograniczające konsumpcję, inwestycje oraz wolność jednostki.

Pozbawiony waloru neutralności podatek generuje skutki gospodarcze i społeczne, a przez to istotnie determinuje zachowania uczestników rynku.

Elementy techniki podatkowej, takie jak podmiot, przedmiot, wysokość, stawki, ulgi i zwolnienia, wpływają na reakcje podatników względem zobowiązań podatkowych. Przesłankami ekonomicznymi są także: koniunktura gospodarcza, indywidualna sytuacja majątkowa podatnika, intensywność regulacji oraz nadmierna ingerencja państwa w kwestii regulacji rynku.

Do pozaekonomicznych czynników wpływających na zachowania podatników można zaliczyć tradycje regionalne, czynniki ze sfery psychologicznej oraz moralność i mentalność społeczeństwa.

Realizując temat pracy, przyjęto założenie, że kształtowanie się prawidłowych relacji między administracją podatkową a podatnikiem, wynikających z prawnych oraz pozaprawnych regulacji zwiększa wzajemne zaufanie, co ma wpływ na podniesienie poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych. Relacja oznacza m.in. odzwierciedlenie oddziaływania między dwoma bądź większą liczbą podmiotów.

W ramach stosunków publiczno-prawnych między organami Administracji Podatkowej (od 1 marca 2017 roku organami KAS), a podatnikiem występują relacje, mające wpływ na kształtowanie się poziomu zaufania.

## 1. Zasady postępowania określone w Ordynacji podatkowej

Zasady postępowania podatkowego są normami prawnymi, które zostały uznane za szczególnie ważne dla procedur podatkowych i „wyciągnięte przed nawias” pozostałych przepisów o postępowaniu podatkowym. Ze względu na treść, zasady tworzą model ochrony wartości postępowania podatkowego. Ze względu na funkcje, zasady powinny służyć do równoważenia pozycji pro-

cesowej strony i organu podatkowego charakterystycznej dla stosunków publiczno-prawnych [Dzwonkowski (red.), 2013, s. 613]

Dzięki zasadom postępowania podatkowego gwarancje procesowe zabezpieczające prawa strony w postępowaniu nie obowiązują w zależności od uznania organu, nawet wówczas gdy przepisy szczególne nie są dostatecznie jasne.

Zasady ogólne postępowania podatkowego są integralną częścią przepisów, regulujących procedurę podatkową i są dla organu podatkowego wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury [Wyrok WSA, 2005].

#### **a) Zasada legalności i praworządności.**

Zasada praworządności wywodzi się z art. 7. Konstytucji RP, który stanowi, że organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Zasada legalności i praworządności (art. 120. Ordynacji podatkowej), stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania stoją na straży praworządności. Przez pojęcie „przepisy prawa” należy rozumieć przede wszystkim ustawy i wydawane na podstawie ustaw, w celu ich wykonania, przepisy wykonawcze, które decydują w szczególności o tym, kiedy organ podatkowy wydaje decyzję. Wydanie decyzji w sprawie, co do której przepis prawa przewiduje inny sposób załatwienia niż przez wydanie decyzji, oznacza, że decyzja została wydana bez podstawy prawnej [Wyrok NSA, 1983]. Zasada praworządności wymaga, aby każdy akt władczej ingerencji organu oparty był na konkretnie wskazanym przepisie prawa [Wyrok NSA, 1987].

Ważną konsekwencją proceduralną zasady praworządności jest to, że każdy akt władczej ingerencji w sferę prawną obywatela powinien być oparty na konkretnym przepisie prawa. Nie jest możliwe rozstrzygnięcie, które nakłada na podatnika określony podatek, jeżeli podatek ten nie został uregulowany w przepisach ustawy [Wyrok WSA, 2006].

Zasada praworządności może być prawidłowo realizowana, jeżeli prawo posiada odpowiednie cechy. Prawo powinno być: „wyraźnie ustanowione, dostatecznie czytelne i szczegółowe”. Powinno być także odpowiednio dostępne, przewidywalne i zapewniać tym samym ochronę przed ryzykiem arbitralności [Kmieciak, 2000, s. 48].

Fundamentalną zasadą prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym, jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie

określony w ustawie podatkowej, a interpretacja przepisów nie może być rozszerzająca [Brzeziński, Kalinowski, 1996, s. 172-173].

### **b) Zasada postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych**

W myśl art 121 §1 Ordynacji podatkowej, postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta oznacza między innymi, iż uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji. Nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja) [Wyrok NSA, 1988]. Wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie jego obowiązków, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa [Wyrok NSA, 1988].

Zasada ta swym zakresem obejmuje również poszanowanie reguł kultury administrowania. Na kulturę administrowania składają się zarówno środki materialne, jak i moralne. Do środków materialnych zaliczamy odpowiednie pomieszczenie do przyjmowania interesantów, zbudowane i urządzone w taki sposób, żeby przyczyniło się do stworzenia atmosfery wzajemnego zaufania i życzliwości oraz uwzględnianie przy ustalaniu godzin rozprawy czy innego stawienia się na wezwanie, możliwości dogodnego dojazdu strony z miejsca zamieszkania. Szczegółowe znaczenie ma stosunek pracowników organów administracji państwowej do strony (stron), jak i innych uczestników postępowania, np. wykazywanie przez pracowników życzliwości i cierpliwości przy udzielaniu informacji [Iserzon, Starościak, 1970, s. 53].

Zasada zaufania do organów podatkowych nie może być traktowana jako abstrakcyjny postulat wobec organów, lecz jako norma prawna, której zastosowanie mieć będzie konkretny wymiar [Wyrok NSA, 2002].

Przerzucanie na podatnika konsekwencji niewłaściwego stosowania prawa przez organy podatkowe czy konsekwencji uchybień popełnionych przez ustawodawcę (niejasność przepisów) nie może być usprawiedliwieniem, mając na uwadze konieczność realizacji omawianej zasady [Wyrok WSA, 2005].

W języku potocznym zaufanie to przede wszystkim przeświadczenie, że na coś albo na kogoś można liczyć. W toku stosowania prawa zaufanie nabiera jednak wielu różnych znaczeń wynikających z kontekstu regulacji prawnej oraz charakteru uprawnień i obowiązków, których zaufanie dotyczy. Orzecznictwo definiuje zasadę zaufania w następujący sposób.

Postępowanie, podatkowe budzące zaufanie, to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, w którym dopuszcza się wnioskowane dowody, traktuje się równo interesy podatnika i Skarbu Państwa, nie zmienia się ocen tych interesów, a materialno-prawnych wątpliwości nie rozstrzyga się na niekorzyść podatnika [Wyrok WSA, 2008].

Przykładem niech będzie następująca teza, iż wezwanie przez organy podatkowe do zmodyfikowania wniosku o zwrot podatku od towarów i usług jedynie na korzyść Skarbu Państwa, a pominięcie poinformowania o takiej możliwości na korzyść podatnika, narusza w sposób ewidentny zasadę zaufania do organów podatkowych [Wyrok NSA, 2011].

Zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych w zakresie stosowania przepisów prawa materialnego realizuje się w ten sposób, iż organ podatkowy nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasności przepisów. Natomiast w zakresie przepisów procesowych zasada ta realizuje się np. wówczas, jeżeli strona postępowania może stwierdzić, że organ, ustalając zakres postępowania dowodowego, dopuścił dowody, które przemawiają za pozytywnym załatwieniem sprawy [Wyrok WSA, 2006].

Zasada postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych niesie w sobie nie tylko treści normatywne, lecz także daleko wykracza poza ramy prawne. Chodzi bowiem również o ochronę takich wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł kultury administrowania. Na kulturę administrowania składają się zarówno środki materialne, jak i moralne.

Omawiana zasada postępowania zakazuje przerwania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez organy podatkowe w procesie stosowania obowiązujących przepisów prawa. Tak, jak niedopuszczalne jest przenoszenie na organ podatkowy odpowiedzialności za błędne zachowania lub zaniechania podatnika, tak i podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji wadliwych działań i zaniedbań państwa. W demokratycznym państwie prawnym nie do przyjęcia jest sytuacja, gdy błędy ustawodawcy są źródłem korzyści ekonomicznych państwa. Pomimo istnienia władztwa administracyjnego w rozliczeniach finansowych pomiędzy podatnikiem, a fisku-

sem powinna mieć zastosowanie zasada równorzędnego traktowania. Nie ma bowiem żadnego uzasadnienia, aby ekonomicznie uprzywilejowywać jedną ze stron stosunku prawno-podatkowego [Wyrok WSA, 2011].

### **c) Zasada udzielania informacji**

Na podstawie przepisów art. 121 § 2 Ordynacji podatkowej organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są, na wniosek strony, udzielać niezbędnych informacji o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

Pierwotną przesłanką wprowadzenia zasady informacji prawnej jest to, że podstawę egzekwowania prawa stanowi jego znajomość. Organ administracji państwowej nie może wymagać od podmiotu prawnego stosowania norm prawnych, z którymi podmiot ten nie miał możliwości zapoznania się przy zachowaniu należytej staranności [Wyrok NSA, 1990].

Kierunek orzecznictwa, związany z odpowiedzialnością przejmowaną przez organy podatkowe na skutek niewłaściwej informacji prawnej, zmierzał do pełnego wyegzekwowania, jak najszerszego zakresu uprawnień podatnika. Podatnika nie powinny obciążać błędy lub uchybienia organu podatkowego, a w szczególności niewłaściwa interpretacja przepisów prawa. Bez względu na to, jaki jest zakres odpowiedzialności i komu się ją przypisuje, najistotniejszy problem stanowi kwestia odpowiedzialności za skutki niewłaściwej informacji. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem NSA, podatnik nie może ponosić niekorzystnych konsekwencji w związku z udzieloną przez organ informacją. Dotyczy to w szczególności uzyskania w urzędzie informacji nieprawidłowej, wprowadzającej w błąd. Ponieważ dopuszcza się obrazy zasad postępowania podatkowego organ administracji, który skutki nieznaności prawa przez podległych mu pracowników lub niedopełnienia przez nich obowiązków służbowych przerzuca na obywateli. Udzielanie informacji jest bowiem kategorią obowiązku organu administracji [Wyrok NSA, 1997].

### **d) Zasada prawdy obiektywnej**

Stosownie do art. 122 Ordynacji podatkowej, w toku postępowania, organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Z zasady tej wynika obowiązek organu „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych, związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rze-

czywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa” [Dawidowicz, 1962].

Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, organy podatkowe mają obowiązek podejmowania w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań, w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Wynikająca z art. 122 Ordynacji podatkowej zasada prawdy obiektywnej wymaga, aby organy podatkowe podjęły wszelkie możliwe działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Ramy działania tej zasady w postępowaniu podatkowym wyznacza norma prawa materialnego, która ma być zastosowana w indywidualnej sprawie [Wyrok NSA, 2012]. Realizacja tej zasady wiąże się ściśle z zasadą praworządności. Praworządne postępowanie dowodowe, zgodne z przepisami proceduralnymi i celem, jaki wyznacza prawo materialne, jest bowiem sposobem osiągnięcia prawdy obiektywnej.

#### **e) Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu**

Przepis art. 123 Ordynacji podatkowej nakłada na organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronom (bądź pełnomocnikom czy przedstawicielom stron) czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji nakazuje umożliwić im wypowiedzenie się, co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

Gospodarzem postępowania podatkowego jest organ administracji. Czynny udział strony w postępowaniu to wstępny i konieczny warunek zagwarantowania podatnikowi, jeżeli nie równorzędnej, to równoprawnej pozycji w postępowaniu podatkowym.

#### **f) Zasada przekonywania**

Regulacja art. 124 Ordynacji podatkowej wskazuje, iż organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu spraw, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji, bez stosowania środków przymusu.

Celem zasady przekonywania jest dążenie do uzyskania akceptacji decyzji przez stronę, co stwarza szansę na to, że nie będzie wносиła środków zaskarżenia. W postępowaniu podatkowym zasada ta powinna mieć szersze zastosowanie, niż wyłącznie w fazie postępowania jurysdykcyjnego. Przekonywanie podatnika rozpoczyna się bowiem już przez wydanie interpretacji

urzędowych oraz indywidualnych informacji o zakresie stosowania prawa podatkowego [Dzwonkowski (red.), 2013].

Zasada ta powinna być stosowana przez organy podatkowe zarówno w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego, jak i w pisemnym uzasadnieniu decyzji podatkowej [Ruśkowski (red), 2000].

### **g) Zasada wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania**

Realizując normy prawne art. 125 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

Szybkość ma w postępowaniu podatkowym bardzo istotne znaczenie zarówno dla wierzyciela, jak i dla dłużnika. Z punktu widzenia wierzyciela podatkowego pobór podatków powinien dokonywać się najszybciej, jak jest to możliwe od momentu ujawnienia się danego podmiotu i przedmiotu podatku, czyli od powstania obowiązku podatkowego. Wtedy bowiem, gdy pojawia się dochód, przychód lub ujawnia się majątek, istnieją największe szanse na pełne i prawidłowe ściągnięcie podatków. Każda zwłoka powoduje, że źródło podatkowe może zaniknąć oraz umożliwia podatnikowi skuteczniejsze uchylenie się od opodatkowania. Z drugiej strony, dla podatnika szybkość postępowania ma znaczenie materialne ze względu na bieg odsetek za zwłokę. Im dłużej trwa postępowanie (niezależnie od etapu), tym wyższy jest wymiar, ponieważ wzrastają odsetki za zwłokę [Dzwonkowski (red.), 2013].

Należy jednak stwierdzić, że zasada szybkości postępowania nie może uchybiać załatwieniu sprawy w sposób godny, wnikliwy, praworządny i zgodny z zasadą prawdy obiektywnej przy respektowaniu zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Konkurencja między tymi zasadami musi być podporządkowana zasadzie racjonalności. Szybkość postępowania nie może usprawiedliwiać uchybień przeciwko innym zasadom postępowania oraz dobrym obyczajom [Dzwonkowski (red.), 2013]

Podsumowując rozważania poczynione w podrozdziale należy podkreślić, że zasady postępowania określone w Ordynacji podatkowej, jako szczególnie ważne dla procedur podatkowych, tworzą model ochrony wartości postępowania podatkowego i powinny służyć do równoważenia pozycji procesowej strony i organu podatkowego.



## 2. Standardy Obsługi Bezpośredniej w jednostkach Administracji Podatkowej

Do cech charakteryzujących nowoczesne administracje podatkowe można zaliczyć [Taking, 2012]:

- a) świadomość, że właściwe alokowanie zaangażowania i zasobów pomiędzy egzekwowaniem prawa, a świadczeniem usług jest najistotniejszym czynnikiem wpływającym dodatnio na dobrowolną realizację obowiązków podatkowych, a tym samym do zmniejszania luki podatkowej;
- b) traktowanie podatników jako klientów, którym przysługują skodyfikowane i opublikowane określone prawa i którzy ponosząc ciężar utrzymania administracji podatkowej, w tym w zakresie wytłumaczenia zawłości przepisów prawa podatkowego;
- c) współpraca jednostek z różnych administracji – koordynacja usług na rzecz klienta;
- d) dopasowanie świadczonych usług do potrzeb podatników należących do różnych segmentów i charakteryzujących się innymi oczekiwaniami i innym poziomem ryzyka;
- e) intensywne stosowanie nowoczesnych narzędzi marketingowych w celu wywierania wpływu na zachowania podatników;
- f) posiadanie przez pracowników administracji podatkowej wysokich kwalifikacji, umożliwiających sprostanie oczekiwaniom podatników, w tym również tych, którzy są reprezentowani przez podmioty zawodowo zajmujące się tematyką podatkową;
- g) tworzenie infolinii podatkowych i dążenie do tworzenia dużych, scentralizowanych ośrodków usługowych, w celu zapewnienia jednolitości udzielanych informacji i wysokiej jakości świadczonych usług przez wyspecjalizowane jednostki organizacyjne;
- h) oferowanie usług dostępnych niezależnie od czasu i miejsca w ślad za rozwojem usług wykorzystujących elektroniczne środki komunikacji (systemy rozpoznawania mowy na infoliniach, e-usługi i portale internetowe);
- i) świadczenie usług obsługi zapytań, pochodzących od podmiotów zawodowo zajmujących się tematyką podatkową;
- j) świadczenie usług na rzecz podatników (z wyłączeniem osób zajmujących się deklaracjami podatkowymi i przepisywaniem danych) powinno się zajmować około 10 % pracowników administracji podatkowej;

- k) dążenie do zwiększania ilości podatników korzystających z portali administracji podatkowych i e-usług oraz ustanawianie obowiązku składania e-deklaracji przez określone segmenty podatników (np. „dużych podatników”), coroczne ustanawianie wyższych celów w ww. zakresach;
- l) przeprowadzanie szeroko zakrojonych konsultacji z podatnikami oraz/ lub z ich przedstawicielami przed wprowadzaniem zmian;
- m) ustanowienie i nadzór nad przestrzeganiem wcześniej określonych standardów świadczenia usług, dokonywanie pomiarów satysfakcji klientów, okazywanie odpowiedzialności poprzez upublicznianie informacji o udziale usług świadczonych poniżej standardów w badanych próbach.

Celem wprowadzenia Systemu obsługi i wsparcia podatnika było dokonanie takiej zmiany Administracji Podatkowej, w rezultacie której stanie się ona bardziej pomocna dla podatników, którzy potrzebują wsparcia w realizacji obowiązków podatkowych w konkretnej sytuacji [System, 2015].

Wdrożenie jednolitych w skali ogólnopolskiej standardów obsługi bezpośredniej w urzędach skarbowych ma zapewnić, że niezależnie od urzędu skarbowego, do którego uda się podatnik, zostanie on obsłużony w ten sam sposób. Wszyscy pracownicy obsługi bezpośredniej powinni w ten sam sposób wspierać podatników w budowaniu ich świadomości prawnopodatkowej, a tym samym ułatwiać podatnikom dobrowolną realizację obowiązków podatkowych. Ujednolicona obsługa będzie budować zaufanie podatników do Administracji Podatkowej, a tym samym wpłynie pozytywnie na wizerunek Administracji Podatkowej. Osiągnięcie powyższego będzie możliwe, jeżeli wszyscy pracownicy Administracji Podatkowej będą postępować zgodnie z zasadą, że celem ich pracy jest satysfakcja klienta, osiągnięta dzięki profesjonalnemu i skutecznemu załatwianiu spraw administracyjnych.

Zgodnie z wypracowanymi Standardami, bezpośrednim celem każdego procesu obsługi klienta jest:

- a) uzyskanie jego zadowolenia, związanego z załatwieniem konkretnej sprawy (poziom I – cel operacyjny);
- b) budowanie pozytywnego nastawienia do urzędu (poziom II – cel długookresowy).

Miernikiem pozytywnego nastawienia w celu drugim jest poziom zaufania do urzędu i ogólnie do administracji publicznej. Oba cele bezpośrednio wpływają na satysfakcję klienta [Standardy, 2015].

Wdrożenie, przedmiotowych Standardów w urzędzie skarbowym dla osiągnięcia założonych celów musi być uzupełnione niżej wymienionymi działaniami naczelnika urzędu skarbowego:

- a) zapewnienie pracownikom obsługi bezpośredniej, zwłaszcza nowo zatrudnionym udziału w systematycznych szkoleniach,
- b) komunikowanie standardów do wewnątrz i na zewnątrz administracji podatkowej,
- c) monitorowanie standardów na poziomie lokalnym,
- d) prowadzenie i udział w badaniach w zakresie jakości obsługi bezpośredniej w urzędzie.

Do Standardów obsługi bezpośredniej w jednostkach Administracji Podatkowej zostały opracowane dokumenty referencyjne:

- a) „System Obsługi i Wsparcia Podatnika”. Ministerstwo Finansów, luty 2015;
- b) „Standardy obsługi klienta zewnętrznego. Wdrożenie usprawnień w komunikacji z klientem wewnętrznym i zewnętrznym” opracowane przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, współfinansowanego ze środków Unii Europejskiej w ramach Funduszu Społecznego „Doskonalenie standardów zarządzania w administracji rządowej”;
- c) „Standardy dotyczące wyjaśnień i wezwań”, Ministerstwo Finansów, styczeń 2015;
- d) Centrum Obsługi, Ministerstwo Finansów, marzec 2015.

Podsumowując rozważania poczynione w podrozdziale należy podkreślić, iż głównym celem wdrożenia, jednolitych w skali całego kraju standardów obsługi bezpośredniej w urzędach skarbowych, było zapewnienie takiej samej ujednoliconej obsługi o wysokim standardzie, co będzie niewątpliwie budować zaufanie do Administracji Podatkowej (od 1 marca 2017 roku do Krajowej Administracji Skarbowej).

### **3. Konstytucja Biznesu**

Ministerstwo Rozwoju pracuje nad aktami prawnymi, mającymi na celu ułatwienie życia przedsiębiorcom. Część wchodzi w skład wcześniej ogłoszonego pakietu „100 zmian dla firm”, zaś sama Konstytucja Biznesu jest określeniem zbiorczym dla wielu projektów.

Pakiet „100 zmian dla firm” przewiduje m.in.:

- a) pakiet ułatwień w prowadzeniu działalności gospodarczej, w tym dotyczące kontroli – ustawa uchwalona przez Sejm;

- b) pakiet wierzycielski – skierowany na posiedzenie rządu;
- c) nowelizacje kodeksu postępowania administracyjnego;
- d) prostą spółkę akcyjną;
- e) reformę Głównego Urzędu Miar;
- f) sukcesję przedsiębiorstwa osoby fizycznej;
- g) zmniejszenie obciążeń BHP w sektorze budowlanym;
- h) elektroniczną akt pracowniczych.

Na Konstytucje Biznesu składają się:

- a) prawo przedsiębiorców (zastąpi ustawę o swobodzie działalności gospodarczej);
- b) ustawa o Komisji Wspólnej Rządu i Przedsiębiorców oraz Rzeczniku Przedsiębiorców;
- c) ustawa o CEIDG oraz o Punkcie Informacji dla Przedsiębiorców;
- d) ustawa o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym;
- e) ustawa o uproszczeniach podatkowych dla przedsiębiorców;
- f) ustawa o uproszczeniu procedur wydatkowania funduszy UE [Dziennik Gazeta Prawna, 2016 r].

Ministerstwo Rozwoju finalizuje prace nad Konstytucją Biznesu, która powinna ułatwić działalność gospodarczą i ma wychodzić naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców. Podstawowym elementem będzie ustawa określająca najważniejsze zasady dotyczące funkcjonowania firm. Wśród nich znajdzie się m.in. zapis, że dozwolone jest to, co nie jest zabronione prawem, pojawi się zasada domniemania uczciwości przedsiębiorcy. Obowiązywać będą reguły przyjaznej interpretacji przepisów oraz rozstrzygania wątpliwości na korzyść przedsiębiorcy. Do tego ma dojść podniesienie jakości obsługi w urzędach oraz bezstronne i równe traktowanie stron. Do istotnych należeć będzie zapis pewności prawa, który ma dać przedsiębiorcy możliwość przewidzenia decyzji podejmowanych przez urzędników, którzy dziś swoimi rozstrzygnięciami często zaskakują. W pakiecie zasad znajdują się także te dotyczące uczciwej konkurencji oraz poszanowania dobrych obyczajów, udzielania przedsiębiorcom potrzebnych informacji, skutecznego i szybkiego działania urzędów czy polubownego rozstrzygania kwestii, które okazują się sporne. Planowane zmiany w przepisach mają ograniczyć formalności i zmniejszyć represyjność działań urzędników wobec przedsiębiorców [Rzeczpospolita, 2016].

Zdaniem Macieja Grelowskiego przewodniczącego, Rady Głównej BCC „...Nie da się zadekretować za pomocą administracyjnych zapisów klimatu

dla przedsiębiorczości. Jest ono kwestią wzajemnego zaufania między uczestnikami obrotu gospodarczego oraz relacji pomiędzy przedsiębiorcami, a rządzącymi...”.

Andrzej Malinowski prezydent Pracodawców RP uważa „... Zakładam, że ta konstytucja dla biznesu podejmuje próbę uregulowania na nowo relacji pomiędzy urzędnikami, a przedsiębiorcami. Że wreszcie zmieni praktykę, iż jesteśmy sprowadzani do roli petentów. Że doprowadzi do równowagi pomiędzy stronami. Tyle, że tego nie uda się osiągnąć bez gruntownej zmiany mentalności urzędników...”.

Z kolei Jeremi Mordasiewicz doradca *zarządu* Konfederacji Lewiatan uważa „... Ale musi nastąpić zmiana w podejściu do przedsiębiorców...”.

Pierwsza ustawa, z zapowiadanego przez wicepremiera Mateusza Morawieckiego pakietu „100 zmian dla firm”, weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., a wraz z nią pierwsza porcja około 30 zmian ważnych dla polskich firm. Przykładowe zmiany: kontrole tylko tam, gdzie istnieje prawdopodobieństwo naruszenia prawa, tylko jedna w jednej sprawie, wspólne kontrole tylko za zgodą przedsiębiorcy, mniej biurokracji, klauzula pewności prawa. Zdaniem przedsiębiorców kierunek zmian jest dobry, ale ich obawy budzi ich wdrożenie w praktyce (najślabszą stroną może być realizacja przez urzędników). Przykładowo ustawa przewiduje rozwiązanie, zgodnie z którym organy kontroli powinny planować i przeprowadzać kontrole po uprzednim ustaleniu prawdopodobieństwa naruszenia prawa. Zdaniem ekspertów istnieje obawa, że urzędnicy znajdą sposób na to, by działać tak, jak dotychczas, czyli kontrolować tych, których sprawdzić najłatwiej i nękać swoją obecnością tych najbardziej uczciwych.

Zdaniem Piotra Wołejko eksperta Pracodawców RP „...Z kolei klauzula pewności prawa, powinna zabezpieczyć przedsiębiorców przed ryzykiem finansowym związanym ze zmianami interpretacji przepisów przez organ administracji. Często sprowadzało się to do tego, że przedsiębiorca X dostawał nakaz zapłaty „zaległej” daniny, wraz z odsetkami za rok bądź dwa lata, gdyż urząd Y zmienił zdanie co do wykładni przepisów. Teraz będzie można powołać się na wykładnię i praktykę postępowania urzędników, unikając w ten sposób konsekwencji finansowych. Zwiększy to pewność prowadzenia działalności gospodarczej, a także podniesie zaufanie przedsiębiorców do urzędników [Dziennik Gazeta Prawna, 2017].

#### 4. Program antykorupcyjny Administracji Podatkowej

Administracja podatkowa to organy zajmujące się rejestracją podatników, wymiarem, kontrolą i poborem, a także egzekucją zobowiązań podatkowych, prowadzeniem dochodzeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.

Podstawowym celem działalności administracji podatkowej jest pobieranie dochodów podatkowych w najbardziej skuteczny, sprawiedliwy i wydajny sposób. Realizacja tego celu ma zapewnić stały i terminowy dopływ dochodów z tytułu podatków i innych należności podatkowych do budżetu państwa oraz budżetów samorządowych gmin.

Realizacja zadań administracji podatkowej polegającej na pozyskiwaniu dochodów budżetowych przy maksymalizacji poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych oraz zapewnieniu podatnikom wysokiej jakości obsługi w warunkach jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, będzie wspierana m.in. skutecznym wdrożeniem zaprojektowanego Programu Antykorupcyjnego Administracji Podatkowej na lata 2015-2019.

Funkcjonujące na dzień dzisiejszy, w administracji podatkowej, różnorodne i rozproszone procedury antykorupcyjne nie zapewniają efektywnego przeciwdziałania istniejącym zagrożeniom. Praktyka wskazuje, że tylko długofalowe, skoordynowane i systemowe działania, w zakresie przeciwdziałania korupcji, mogą w perspektywie przynieść oczekiwane efekty. Opracowanie i wdrożenie w ramach *Programu* jednolitych, czytelnych, transparentnych zasad i procedur stworzy jednorodne środowisko, wzmocni istniejące oraz stworzy nowe rozwiązania minimalizujące możliwość występowania zachowań korupcyjnych. Potrzebę taką zasygnalizował również Międzynarodowy Fundusz Walutowy. *Program* będzie podstawowym dokumentem strategicznym administracji podatkowej w obszarze przeciwdziałania korupcji. Wyznacza kluczowe kierunki działań oraz sposoby ich realizacji. Ma na celu wprowadzenie mechanizmów pozwalających na uchwycenie jakościowych zmian zachodzących w jednostkach administracji podatkowej w zakresie antykorupcji.

Program antykorupcyjny administracji podatkowej na lata 2015-2019 zawiera regularną analizę skuteczności stosowanych rozwiązań, które umożliwią kształtowanie właściwej postawy etycznej i świadomości zagrożeń korupcyjnych pracowników. *Program* zbudowano na modelu strategii. Osiągnięcie założonych celów będzie determinowała realizacja wyznaczonych, adekwatnych do celów zadań. W założeniu ma to skutkować wzmocnieniem identyfi-

kacji pracowników z administracją podatkową i w konsekwencji dać większą szansę na realizację zaprojektowanych przedsięwzięć.

*Program* umocni funkcjonujące oraz wprowadzi nowe rozwiązania, zapobiegające występowaniu zjawiska korupcji. Realizacja *Programu* będzie stanowić potwierdzenie, że administracja podatkowa dąży nieustannie do promowania zasad uczciwości, przejrzystości i rzetelności, mając na uwadze interes Rzeczypospolitej Polskiej i jej obywateli. Projekt został poddany konsultacjom wewnętrznym i zewnętrznym. Uzyskał pozytywną ocenę Centralnego Biura Antykorupcyjnego.

Przeciwdziałanie korupcji w każdej organizacji, z uwagi na charakter tego zjawiska, jest zadaniem trudnym. Podejmowane działania nie wyeliminują całkowicie tego patologicznego zjawiska, ale mogą je znacznie ograniczyć. Doświadczenie pokazuje, że zapobieganie korupcji, w dłuższej perspektywie czasowej, przynosi bardziej znaczące efekty, niż późniejsze ściganie sprawców tych przestępstw. Dodatkowo, przeciwdziała również negatywnym skutkom społecznym oraz wymiernym stratom finansowym.

*Program*, z uwagi na swój wielowymiarowy i długofalowy charakter, będzie dokumentem otwartym. Zakłada się możliwość jego modyfikowania i uzupełniania o dodatkowe działania w przypadku zidentyfikowania nowych zagrożeń, jak też dostosowania go do zmieniającego się otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego.

## 5. Odpowiedzialność administracji publicznej

Istnieje wiele potencjalnych obszarów działań, które stwarzają pole do włączenia się administracji publicznej w wysiłki na rzecz wdrażania w Polsce zasad społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw. Konieczne jest np. opracowanie norm akceptowanych przez firmy i opinię publiczną. W polskich warunkach organizacja społecznie odpowiedzialna to taka, która m.in. posiada kodeks etyczny, realizuje programy na rzecz lokalnych społeczności [Praktyki, 2011]

Wiedzę na temat szeroko rozumianej społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR Corporate Social Responsibility) systematyzuje norma ISO 26000. Z założenia nie jest to żadna forma certyfikacji ani obowiązkowej regulacji. Norma ta stanowi praktyczny przewodnik po koncepcji odpowiedzialnego biznesu, definiuje jego ramy oraz przybliża wartości i idee.

Norma definiuje społeczną odpowiedzialność biznesu jako „Odpowiedzialność organizacji za wpływ jej decyzji i działań (produkty, serwis, proce-

sy) na społeczeństwo i środowisko”, poprzez przejrzyste i etyczne zachowanie, które:

- przyczynia się do zrównoważonego rozwoju, zdrowia i dobrobytu społeczeństwa,
- bierze pod uwagę oczekiwania interesariuszy,
- jest zgodne z obowiązującym prawem i spójne z międzynarodowymi normami zachowania,
- jest spójne z organizacją i praktykowane w jej relacjach.

Każda organizacja zgodnie z normą może realizować działania społecznie odpowiedzialne, przyjmując odpowiedzialność za skutki swoich działań i decyzji, nie tylko w sferze prawnej, ale i społecznej czy środowiskowej.

Projekt wyróżnia następujące obszary społecznej odpowiedzialności [www 1]:

#### **a) Ład korporacyjny**

Ład korporacyjny to zasady oraz normy odnoszące się do szeroko rozumianego zarządzania firmą. Dobre praktyki z tego obszaru powinny stawiać sobie za cel poprawę efektywności zarządzania organizacją z uwzględnieniem interesu społecznego, poszanowania interesariuszy oraz zasad etycznych.

Wśród zaobserwowanych praktyk warto wyróżnić tworzenie misji, strategii i wartości, którymi kieruje się urząd oraz komunikowanie ich interesariuszom. Na uwagę zasługuje też wdrożenie zarządzania kluczowymi obszarami urzędu zgodnie z modelem CAF<sup>1</sup>, systemu zarządzania jakością, polityki zarządzania ryzykiem. Na szczególną uwagę zasługuje wdrażanie własnych procedur antykorupcyjnych poprzedzone szkoleniami w tym zakresie.

#### **b) Prawa człowieka**

Każda organizacja powinna działać w poszanowaniu wszystkich praw człowieka oraz jego godności, w szczególności praw obywatelskich, politycznych, ekonomicznych, socjalnych i kulturowych. W polskich warunkach dobre praktyki realizowane w ramach tego obszaru powinny wynikać, np. z potrzeby przeciwdziałania wszelkiej dyskryminacji lub wzmacniania ochrony praw pracowniczych.

<sup>1</sup> Model CAF — z ang. Common Assessment Framework, czyli Powszechny Model Oceny jest modelem samooceny i doskonalenia przeznaczonym dla administracji publicznej.



### **c) Stosunki pracy**

Dobre praktyki z tego obszaru, wychodząc ponad obowiązki wynikające z przepisów prawa, powinny mieć na uwadze warunki pracy i opiekę społeczną, bezpieczeństwo i higienę pracy, rozwój społeczny (szkolenia), potrzebę prowadzenia stałego dialogu społecznego oraz utrzymywania otwartych i uczciwych relacji z podmiotami współpracującymi.

Pracownicy to obok klientów druga niezwykle ważna grupa interesariuszy. To oni tworzą urząd i to przez pryzmat ich działań postrzegana jest działalność urzędu.

W ramach polityki personalnej urzędy wojewódzkie deklarują prowadzenie odpowiedzialnej polityki personalnej poprzez stosowanie czterech podstawowych zasad [Praktyki, 2011]:

- jasne zasady zatrudnienia, wynagradzania, oceny i awansu;
- terminową wypłatę wynagrodzeń;
- dbałość o warunki pracy (w tym wdrażanie procedur antymobingowych);
- możliwości rozwoju zawodowego.

### **d) Ochrona środowiska naturalnego**

Dobre praktyki w tym obszarze powinny być ukierunkowane na mierzono i obiektywnie dbałość o jak najmniejszą skalę zanieczyszczeń emitowanych do środowiska oraz podejmowanie wszelkich kroków zmniejszających poziom zużycia zasobów naturalnych, będącego wynikiem działalności organizacji.

Realizowane przez urzędy wojewódzkie działania, dotyczące środowiska naturalnego, można podzielić na dwa typy [Praktyki, 2011]:

- działania mające na celu poprawę właściwości budynku urzędu i zastosowanie w nim ekologicznych rozwiązań;
- działania mające na celu promocję świadomości ekologicznej.

### **e) Uczciwe praktyki rynkowe**

W tym obszarze mieszczą się w szczególności etyczne zachowania firmy w relacjach z innymi organizacjami rządowymi, partnerami, dostawcami, wykonawcami, konkurencją oraz zrzeczeniami, których jest członkiem. Każda organizacja powinna aktywnie promować zasady odpowiedzialności społecznej w swojej strefie wpływów (partnerów, dostawców, otoczenia).

### **f) Relacje z konsumentami**

Każda firma powinna być uczciwa i transparentna wobec swoich konsumentów.

W szczególności musi dbać o stosowanie uczciwych praktyk w zakresie marketingu produktów i usług, uczciwe warunki umów oraz obiektywną i rzetelną informację.

Z analizy przeprowadzonej w urzędach wojewódzkich [Praktyki 2011] wynika, że organizacje te mają świadomość, że to właśnie kontakt z klientem jest tym obszarem, który wymaga najsprawniejszych procedur i odpowiedzialnych działań. Stąd jedną z głównych tendencji, które można zaobserwować jest wprowadzenie udogodnień, polegających na wdrażaniu systemów informatycznych, pozwalających na składanie dokumentów czy załatwianie spraw przez Internet za pomocą platformy E-urząd. Dla tych osób, które nie posiadają dostępu do Internetu lub preferują kontakt bezpośredni, urzędy starają się wprowadzać punkty obsługi klienta, zajmujące się obsługą szerokiego wachlarza spraw. Dzięki nim klient nie musi składać dokumentów w różnych komórkach urzędu, w zależności od ich charakteru, ale w jednym miejscu może zasięgnąć informacji i nadać sprawom bieg [Praktyki, 2011].

Wychodząc naprzeciw oczekiwaniom, związanym z udzielaniem informacji na temat działania urzędu, zadań jego komórek, ważnych adresów i telefonów, urzędy prowadzą politykę informacyjną poprzez takie narzędzie, jak strona internetowa urzędu. Urzędy są świadome konieczności dostosowania budynku urzędu i dokumentów (formularzy, strony internetowej, itp.) dla potrzeb osób z niepełnosprawnością. Dobrą praktyką w tym zakresie jest dostosowanie budynku pozwalające na swobodne poruszanie się po urządzie osób z niepełnosprawnością ruchową (podjazdy, windy), szkolenie pracowników w zakresie posługiwania się językiem migowym dla osób słabo lub niesłyszących.

### **g) g) Zaangażowanie społeczne**

Firma powinna aktywnie wspierać społeczności lokalne celem rozwiązywania ich problemów, zwłaszcza tych, które dotyczą jej pracowników i innych interesariuszy. Najczęściej wymianianym działaniem w tym obszarze było obejmowanie patronatem wojewody akcji charytatywnych i edukacyjnych, kampanii społecznych i wydarzeń artystycznych.

W dniu 26 października 2016 r. Zakład Ubezpieczeń Społecznych zorganizował w siedzibie Urzędu Marszałkowskiego Województwa Podkar-

packiego Ogólnopolską Konferencję „Społeczna odpowiedzialność administracji publicznej, a wzrost przedsiębiorczości i poziomu życia w regionach”.

W trakcie konferencji przedstawiciele administracji skarbowej wygłosili dwa referaty:

- „Etyka służby publicznej jako fundament kultury organizacyjnej w administracji skarbowej”
- „Stała troska o pogłębianie zaufania obywateli do organów państwa”.

## Literatura

Brzeziński Bogumił, Kalinowski Marek. 1996. *Orzeczenia sądów w sprawach podatkowych*. Toruń : Tow. Nauk. Organizacji i Kierownictwa. Dom Organizatora.

Dawidowicz Waław. 1962. *Ogólne postępowanie administracyjne*. Zarys systemu. Warszawa.

Dzwonkowski Henryk (red.). 2013. *Ordynacja podatkowa*. Komentarz, Wydanie 4, Warszawa: Wydawnictwo C. H. Beck.

Iserzon Emanuel, Starościk Jerzy. 1970. *Kodeks postępowania administracyjnego*. Komentarz. Warszawa.

Kmieciak Zbigniew. 2000. *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*. Warszawa.

Ruśkowski Eugeniusz (red.). 2000. *Finanse publiczne i prawo finansowe*. Tom 2. Warszawa: Wydawnictwo Konieczny i Kruszewski.

*System Obsługi i Wsparcia Podatnika*. 2015. Ministerstwo Finansów, Warszawa.

*Standardy obsługi bezpośredniej w jednostkach Administracji Podatkowej*. 2015. Ministerstwo Finansów, Warszawa.

*Taking compliance management further*. 2012. National Monetary Fund Fiscal Affairs Department, Washington D.C.

*Praktyki społecznej odpowiedzialności w urzędach wojewódzkich – Analiza przygotowana dla Ministerstwa Pracy i Polityki Społecznej przez CSRinfo*, 31.05.2011.

Wyrok NSA z dnia 10.06.1983 r. (sygn. akt I SA 217/83), ONSA 1983 nr 1, poz. 41.

Wyrok NSA z dnia 27.10.1987 r. (sygn. akt IV SA 292/87), GAP 1988 nr 11.

Wyrok NSA z dnia 18.01.1988 r. (sygn. akt III SA 964/87), OSP 1990 nr 5-6, poz. 251 z glosą Z. Kmiecika.

Wyrok NSA z dnia 17.06.1988 r. (sygn. akt III SA 118/88), GP 1988 nr 20.

Wyrok NSA z dnia 16.05.1990 r. (sygn. akt SA/Kr 332/90), ONSA, 1990, Nr 2-3, poz. 40.

Wyrok NSA z dnia 23.05.1997 r. (sygn. akt SA/Lu 2249/95), Legalis, Wyrok NSA z dnia 11.04.1996 r. (sygn. akt SA/Wr 1931/95), Glosa 1997, Nr 8.

Wyrok NSA z dnia 11.09.2000 r. (sygn. akt I SA/Ka 559/99), niepubl.

Wyrok NSA z dnia 26.03.2002 r. (sygn. akt III SA 3390/00), Wyrok NSA z dnia 12.04.2011 r. (sygn. akt IFSK 262/11).

Wyrok NSA z dnia 01.09.2011 r. (sygn. akt I FSK 127/11), Legalis.

Wyrok NSA z dnia 08.02.2012 r. (sygn. akt IIFSK 1498/10), Legalis.

Wyrok WSA z dnia 06.04.2005 r. (sygn. akt III SA/Wa), Wyrok WSA z dnia 24.01.2011 r.

(sygn. akt III SA/G12027/10), Legalis.

Wyrok WSA z dnia 23.11.2005 r. (sygn. akt III SA/Wa 1102/05), Legalis.

Wyrok WSA z dnia 23.01.2006 r. (sygn. akt I SA/G11380/05), Legalis.

Wyrok WSA z dnia 29.08.2006 r. (sygn. akt I SA/Wr 1467/05), Legalis.

Wyrok WSA z dnia 26.06.2008 r. (sygn. akt III SA/Wa 488/08), Legalis.

Wyrok WSA z dnia 21.10.2011 r. (sygn. akt III SA/Wa 2643/10), Legalis.

*Dziennik Gazeta Prawna*, 6 grudnia 2016 r., nr 235 (4382), s. B4.

*Dziennik Gazeta Prawna*, 5-8 stycznia 2017 r., TGP nr 1 (56), s. C29, C38.

*Rzeczpospolita* z dnia 16 listopada 2016 r.

[www1] <http://www.odpowiedzialnafirma.pl/o-csr/iso-26000>

[www 2] <http://www.mf.gov.pl/transormacja-i-rozwoj-administracji-i-podatkowej>